



منظمة الأغذية
والزراعة للأمم
المتحدة

联合国
粮食及
农业组织

Food and
Agriculture
Organization
of the
United Nations

Organisation des
Nations Unies
pour
l'alimentation
et l'agriculture

Продовольствен
ная и
сельскохозяйств
енная
организация
Объединенных

Organización
de las
Naciones Unidas
para la
Agricultura y la
Alimentación

المجلس

الدورة الخامسة والأربعون بعد المائة

روما، 3-7 ديسمبر/كانون الأول 2012

جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
(JIU/REP/2010/6)

1- يُعرض هذا التقرير لوحدة التفتيش المشتركة مشفوعاً بتعليقات مقتضبة للمدير العام، وتعليقات مشتركة أكثر تفصيلاً لمجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعنيين بالتنسيق (UN/GA A/66/308/Add.1).

تعليقات المدير العام لمنظمة الأغذية والزراعة

2- تعتبر منظمة الأغذية والزراعة (الفاو) أن التوصيتين 1 و2 اللتين تطبقان على هيئات المنظمة التشريعية قد نُفذتا بقدر: (1) التقارير المرحلية الدورية بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (وقد دُمجت الآن في برنامج النظام العالمي لإدارة الموارد) كما أقرت لجنة المالية؛ (2) تصويت المؤتمر على ميزانية للتنفيذ.

3- تعتبر المنظمة أن مجموعة أفضل الممارسات الست عشرة التي ينبغي تطبيقها عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كما جاء في التوصية رقم 3 قد نُفذت، أو قد تُنفذ عندما تطلب خطة البرنامج ذلك.

4- وتلفت المنظمة نظر اللجنة إلى أفضل الممارسات رقم 3 التي تنص على ما يلي: "في حال طرأ تغيير كبير على بيئة المشروع، ينبغي إعادة تقييم استراتيجية الاعتماد الأساسية، وينبغي تصحيح ذلك حسب المقتضى". وهذا ما جرى في مايو/أيار 2012 عندما أحيطت اللجنة علماً بقرار يقضي بتغيير تنفيذ خطة تهدف للتصدي للمخاطر المعروفة المتصلة

طُبِع عدد محدود من هذه الوثيقة من أجل الحد من تأثيرات عمليات المنظمة على البيئة والمساهمة في عدم التأثير على المناخ. ويرجى من السادة المندوبين والمراقبين التكرم بإحضار نسخهم معهم إلى الاجتماعات وعدم طلب نسخ إضافية منها. ومعظم وثائق اجتماعات المنظمة متاحة على الإنترنت على العنوان التالي: www.fao.org

بقدره المكاتب اللامركزية على استيعاب التغيير الذي أفضت إليه العمليات، والأنظمة الجديدة للنظام العالمي لإدارة الموارد وكذلك مبادرات التغيير الأوسع نطاقا. وقد شملت خطة التنفيذ المراجعة هذه تاريخا محددا جديدا لأولى بيانات المنظمة المالية المتمثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للسنة المالية 2014. وتضم الوثيقة FC 147/13 المعنونة *"التقرير المرحلي حول تنفيذ النظام العالمي لإدارة الموارد"* آخر المعلومات حول التقدم الذي أحرز في برنامج النظام العالمي لإدارة الموارد، وتشير إلى أن المهلة الزمنية المحددة للعمل بالأنظمة التي تراعي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والشروع بوضع البيانات المتمثلة لهذه المعايير هدف ينبغي بلوغه في الموعد الذي حدده للمشروع. ويُشار إلى أن الموجز التنفيذي لتقرير وحدة التفتيش المشتركة الذي نُشر في منتصف عام 2010 يحيل على تاريخ الامتثال السابق للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام المطبق على الحسابات الرسمية.

Distr.: General
17 August 2011
Arabic
Original: English

الجمعية العامة



الدورة السادسة والستون

البند ١٤٠ من جدول الأعمال المؤقت*

وحدة التفتيش المشتركة

جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

مذكرة من الأمين العام

يتشرف الأمين العام بأن يجيل إلى أعضاء الجمعية العامة تعليقاته وكذلك تعليقات مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعني بالتنسيق على تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون "جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" (JIU/REP/2010/6).

موجز

يستعرض تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون "جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" حالة انتقال مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ويحدد أفضل الممارسات والمخاطر الماثلة. ويقدم هذا التقرير وجهات نظر مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بشأن التوصيات الواردة في تقرير وحدة التفتيش المشتركة. وقد جرى توحيد آراء المنظومة بناء على إسهامات المؤسسات الأعضاء في مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعني بالتنسيق، التي رحبت بالتحليل الوارد في التقرير وبتوصياته. وقبلت الوكالات بصفة عامة المعايير المرجعية المقترحة في التقرير، وإن أعربت عن تحفظات إزاء بعضها.

* A/66/150.



- ١ - يستعرض تقرير وحدة التفتيش المشتركة المعنون "جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" (JIU/REP/2010/6) حالة انتقال مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ويحدد أفضل الممارسات والمخاطر الماثلة. ويقترح التقرير مجموعة من المعايير المرجعية التي ينبغي أن تطبقها الوكالات عند تنفيذ هذه المعايير المحاسبية.
- ٢ - ورحب أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين بالتحليل الوارد في التقرير بما تضمنه أيضاً من توصيات، وأشارت وكالات عديدة إلى أنها اعتمدت العديد من المعايير المرجعية المقترحة أو أنها بصدد القيام بذلك.
- ٣ - ولاحظ العديد من أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين أن التوصيتين الأوليين موجهتان إلى الهيئات التشريعية، لكنهم أشاروا إلى أنهم يقدمون بالفعل تقارير منتظمة إلى هيئاتهم التشريعية بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفقاً لما تدعو إليه التوصية ١.
- ٤ - ولئن كانت الوكالات تقبل المعايير المرجعية التي اقترحتها وحدة التفتيش المشتركة، فإنها أبدت مع ذلك تعليقات على العديد منها. أولاً، لاحظ أعضاء مجلس الرؤساء التنفيذيين أن تطبيق الممارسة الفضلى ١٣ ("تخطيط وإعداد بيانات مالية مؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل تاريخ التنفيذ النهائي بكثير تجنباً لوقوع مفاجآت غير سارة") قد يكون صعباً بالنسبة للوكالات التي لها بنية تتسم بدرجة عالية من اللامركزية وتشغل أنظمة مالية متعددة. فعلى سبيل المثال، تقوم الأمانة العامة للأمم المتحدة حالياً بتطبيق نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة سيشجع إدماج النظم المتعددة المطبقة حالياً في مختلف المواقع. وبما أن جميع المواقع قد لا تطبق النظام الجديد لتخطيط الموارد في المؤسسة في الوقت نفسه، وبالنظر إلى ضيق الجدول الزمني المخصص لتنفيذ تخطيط الموارد في المؤسسة، فقد تواجه هذه المنظمة صعوبات في إعداد عدد كبير من البيانات المالية المؤقتة.
- ٥ - وأعربت الوكالات أيضاً عن القلق لأن الممارسة الفضلى ١٥ ("في أثناء المرحلة الأولية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، ينبغي للمشرفين على العمليات أن يختبروا بانتظام الضوابط الداخلية ضماناً لدقة البيانات") قد لا تمثل على نحو كامل العلاقة الحقيقية بين أصحاب الأعمال التجارية وإدارات المراجعة الداخلية في مجال اختبار الضوابط الداخلية. وشعرت بعض الوكالات بأنه قد يكون من الأفضل إدماج هذه العملية كلياً في إطار ولاية المراجعة الداخلية للحسابات. وتأييداً لوجهة النظر هذه، تستشهد الأمانة العامة للأمم المتحدة بالبند ٥-١٥ من النظام المالي والقواعد المالية للأمم المتحدة، الذي ينص في جزء منه على أنه: "على القائمين بالمراجعة الداخلية استعراض وتقييم استخدام الموارد المالية ومدى

فعالية نظم الرقابة المالية الداخلية والإجراءات والضوابط الداخلية الأخرى ذات الصلة ومدى ملاءمتها وتطبيقها وتقديم تقرير عن ذلك“.

٦ - وأخيراً، علقت بعض الوكالات أيضاً بأنه بالنسبة لها، قد تكون الممارسة الفضلى ١٦ (”ضمان إثبات صحة النظام والتحقق منه على نحو مستقل وشامل قبيل الانتهاء من إكماله“) صعبة التطبيق. وتلاحظ هذه الوكالات أنه بالنظر إلى أن متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تم دمجها في عمليات الأعمال التجارية ونظم تخطيط الموارد في المؤسسة القائمة، فستخضع للاختبار المكثف قبل تعميمها بغية ضمان الثبت من صحتها والتحقق منها. ولذلك، قد يؤدي الانتظار حتى تصل نهاية التنفيذ إلى مرحلة الاكتمال إلى تأخير لا يمكن معه القيام بتغييرات.

جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير
المحاسبية الدولية للقطاع العام

من إعداد

جيرار بيرو

وحدة التفتيش المشتركة



الأمم المتحدة

جنيف، ٢٠١٠

جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

JIU/REP/2010/6

الغرض من هذا التقرير هو إجراء استعراض لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وحالة تنفيذ هذه العملية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، وبيان الطريقة التي اتبعتها كل مؤسسة منها في تنفيذ العملية، ويركز التقرير في ذلك على تحديد الممارسات الفضلى والمخاطر الممكنة.

وبعد محاولات جرت على مدى ٢٥ عاماً للتنسيق بين ممارسات الإبلاغ المالي في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة والعمل على تحسين قابلية بياناتها المالية للمقارنة، وذلك تحديداً من خلال استخدام مجموعة معينة من معايير المحاسبة بالأمم المتحدة، اعتمدت الجمعية العامة في عام ٢٠٠٦ توصية مجلس الرؤساء التنفيذيين ووافقت على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وسرعان ما اتخذت هذا المسار مؤسسات أخرى في منظومة الأمم المتحدة إذ اعترفت بأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هي أنسب المعايير المحاسبية للمنظمات الحكومية الدولية التي ليست غايتها الربح.

ويُعتبر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عنصر إصلاح أساسياً في منظومة الأمم المتحدة، ولا يزال يلقي الدعم من الهيئات الإدارية والإدارة العليا. وقد أحرزت مؤسسات منظومة الأمم المتحدة منذ عام ٢٠٠٦ تقدماً في سعيها إلى الانسجام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومع ذلك، تزايد إدراك هذه المؤسسات بأن هذه المهمة مهمة شاقة ومعقدة أكثر مما كان متوقعاً في البداية. ويشمل هذا الاستعراض ٢٢ مؤسسة، تلقت إحداها (برنامج الأغذية العالمي) بالفعل رأياً بلا تحفظ (أي إيجابياً) من مراجع حساباتها الخارجي بشأن بياناتها المالية للعامين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ التي قُدمت على أنها تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (يرد في المرفق الرابع وصف لتجربة البرنامج وممارساته الفضلى)؛ وأخذت ثماني مؤسسات (هي منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، ومنظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية) بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الموعد الأصلي وهو عام ٢٠١٠، وسيقوم مراجعو الحسابات الخارجيون في أثناء عام ٢٠١١ بتحديد ما إذا كانت هذه المؤسسات تمثل فعلاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويُتوقع أن يطبق هذه المعايير في عام ٢٠١١ مؤسستان (هما الوكالة الدولية للطاقة الذرية والاتحاد البريدي العالمي)، ويُتوقع أن تطبقها في عام ٢٠١٢ تسع مؤسسات (هي منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة العمل الدولية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، ومفوضية الأمم

المتحدة السامية لشؤون اللاجئين، ومنظمة الأمم المتحدة للطفولة، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع، ووكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى، ومنظمة الصحة العالمية)، كما يُتوقع أن تطبّق تلك المعايير في عام ٢٠١٤ مؤسستان (هما الأمم المتحدة والمنظمة العالمية للسياحة).

ويبين الاستعراض أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد أخذ يؤثر تأثيراً كبيراً على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة يتعدى حدود مجال المحاسبة. فالتحول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يفسح مجالاً لتحسين إدارة الموارد والأعمال التجارية، وتحسين الإدارة القائمة على أساس النتائج في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وكانت عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مهمة ضخمة في معظم المؤسسات، وتوقفت ضخامتها على مدى استعداد هذه المؤسسات في المراحل الأولى لاستيفاء شروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لأن هذه العملية تؤثر على المحاسبة والإبلاغ المالي، وما يرتبط بذلك من نظم تكنولوجيا المعلومات، وتؤدي إلى اتباع نهج جديد في التخطيط، واتخاذ القرارات، ووضع الميزانيات، والإبلاغ المالي. ويُتوقع أن يؤدي الإبلاغ عن الأصول، والخصوم، والإيرادات، والنفقات وفقاً لمعايير دولية مستقلة إلى تحسّن كبير في النوعية وقابلية المقارنة والصدقية في البيانات المالية التي توجهها منظومة الأمم المتحدة إلى الدول الأعضاء، والجهات المانحة والموظفين، وهذا يعزز المساءلة والشفافية والإدارة الرشيدة.

وجاءت تقديرات العديد من المؤسسات لما تتطلبه هذه المهمة من جهود متضافرة وموارد دون المطلوب، ولم تجر هذه المؤسسات تقييمات لجاهزيتها الأولية لهذه المهمة ولما تنطوي عليه من مخاطر. واكتشف الاستعراض أيضاً أن النجاح في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوقف على وجود دعم ومشاركة قوين من الإدارة العليا، ووجود فرق عمل في داخل كل إدارة مكرسة لتلك المهمة، واعتماد نهج من نهج إدارة المشاريع.

وقد أدى وجود مشروع على نطاق المنظومة تحت إشراف اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى دوراً حاسماً في دعم مشاريع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. أما المشروع الشامل للمنظومة الذي تولت مهمة التنسيق فيه فرقة العمل المعنية بالمعايير المحاسبية فقد تضمن وضع إرشادات محاسبية، ومواد تدريبية، وتبادل للخبرات بين أفرقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (حسب ما جاء في التقارير المرحلية المقدمة من الأمين العام وفي موقع المعايير المحاسبية على الشبكة العالمية، وغير ذلك) والمشاركة في أعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في وضع المعايير.

وإضافة إلى إنجاز المنافع المتوقعة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، يحدد هذا التقرير ويتناول عدداً من المخاطر التي ينبغي للرؤساء التنفيذيين النظر فيها بغية ضمان النجاح في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

ويوصي التقرير بأن يكفل الرؤساء التنفيذيون تنفيذ الممارسات الفضلى التالية البالغ عددها ١٦ توصية محددة في هذا التقرير، إضافة إلى التوصيتين الموجهتين إلى الهيئات التشريعية في مؤسسات هؤلاء الرؤساء. ويدرك المفتش أن معظم هذه الممارسات الموصى بها هي ممارسات قيد التنفيذ أو نُفذت فعلاً في مؤسسات عديدة.

مجموعة من ١٦ ممارسة من الممارسات الفضلى لتنفيذ الانتقال اليـسير إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام:

١: إنشاء لجنة توجيه للمشروع المشترك بين الإدارات الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أو إنشاء هيئة ماثلة تُنَاطُ بها مهمة ضمان إدراك الإدارة العليا للأهداف والرؤية التي تدفع عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ولا بد منح هذه اللجنة ولاية لعدة سنوات وتزويدها بموظفين متخصصين في مراحل ما قبل التصميم، والتصميم، والتنفيذ لنظم تخطيط الموارد في المؤسسات.

٢: إجراء تحليل في العمق للفجوات التي تفصل بين العمليات والإجراءات والإبلاغ المالي والمهام التي وضعت في إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة ومتطلبات وتأثير كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٣: في حالة حدوث تحول كبير في بيئة المشروع، يُعاد تقييم الاستراتيجية الأولية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتُعدّل حسب الاقتضاء.

٤: تطبيق منهجيات ثبتت صحتها في تخطيط وتنفيذ المشاريع، بما في ذلك التحديد الواضح للأهداف الاستراتيجية، والنتائج المتوقعة، والأطر الزمنية، والمعالم الرئيسية، وإجراءات الرصد.

٥: رسم استراتيجية لوضع ميزانية أولية تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التواريخ المحددة للتنفيذ (اليوم الأول من السنة الأولى للامتثال) ولوضع الميزانية النهائية لليوم السابق استناداً إلى المعايير المحاسبية السابقة (المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة)، على أن يكون من اليسير ترجمتها إلى صيغة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأغراض الميزانية الأولية للسنة المحددة لتنفيذ.

٦: وبغية ضمان مشاركة الهيئات الإدارية مشاركة مستمرة في عملية التغيير، يجري إطلاع الهيئات الإدارية بشكل منتظم على أحدث الخطوات في التقدم المحرز في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويُطلب إليها اعتماد القرارات ذات الصلة، وبخاصة فيما يتعلق بالتعديلات المطلوب إدخالها على اللوائح المالية وتوزيع الموارد في المشروع.

- ٧: تحديد الموارد البشرية الإضافية المطلوبة في مجالات الإدارة والميزانية والمالية ووضع الميزانيات لها لا لضمان التنفيذ الفعال لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام فحسب بل أيضاً لضمان القدرة الكافية لمواصلة الامتثال في المستقبل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- ٨: ضمان توفير الموارد المالية للتدريب حيثما أمكن ذلك للخبراء الداخليين في مجالات المحاسبة والأعمال التجارية وإدارة التغيير أو لاستخدام خبراء خارجيين.
- ٩: إجراء تحليل دقيق لنظم المعلومات القائمة (الموروثة) لأغراض تحديد القابلية للمقارنة والتآزر مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتقييم التغييرات التي ينبغي إدخالها على نظام تخطيط الموارد في المؤسسة دعماً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام باعتبار ذلك التقييم عنصراً رئيسياً من عناصر التحليل الأولي للفجوات.
- ١٠: نشر الوعي بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال جميع الوسائل المتاحة للاتصال والتدريب والتوثيق. ويمكن تحقيق ذلك من خلال الاتصالات الشخصية، والعروض، والشهادات التي يدلي بها أشخاص شاركوا في حالات ناجحة خارج الكيان، والخلوات، والتمارين العملية، والمواد التدريبية الأخرى التي تقارن بين السياسات المحاسبية الحالية والجديدة.
- ١١: ضمان تعريف الموظفين الحاليين والذين يعينون في المستقبل، وخاصة المديرين وموظفي سلاسل التوريد وموظفي الشؤون المالية، تعريفاً كاملاً بالإجراءات والمتطلبات الجديدة وذلك من خلال استخدام أشكال محددة من الوثائق (أدلة) والتدريب.
- ١٢: اعتماد استراتيجيات وممارسات لتقييم المخاطر وإدارتها والتخفيف من آثارها في عملية تنفيذ المشروع وذلك وفقاً لأهداف المشروع.
- ١٣: التخطيط لإعداد بيانات مالية مؤقتة كي يستعرضها مراجع حسابات خارجي (مراجع حسابات خارجيون) قبل موعد التنفيذ النهائي بوقت كافٍ تجنباً لوقوع مفاجئات غير سارة.
- ١٤: إقامة ومواصلة حوار ثنائي في أسرع وقت ممكن بين المؤسسة ومراجع حساباتها الخارجي (مراجعي حساباتها الخارجيين) بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للمساعدة على ضمان فهم مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين فهماً عميقاً للنظام الجديد وتأثيره في إجراءات الرقابة، لأن عملية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتطلب الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات.
- ١٥: الاضطلاع باختبارات مستمرة للضوابط الداخلية في أثناء مرحلة التنفيذ الأولى لمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وذلك لضمان دقة البيانات.

١٦: ضمان إثبات صحة النظام والتحقق منه على نحو مستقل وشامل قبيل الانتهاء من إكماله.

وبالنظر إلى جميع هذه الممارسات الفضلى، توجّه التوصيتان الأوليان أدناه على سبيل التحديد إلى الهيئات التشريعية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، وتوجّه التوصية الثالثة إلى رؤسائها التنفيذيين، وهذه التوصيات كلها ترمي إلى تحسين المساءلة والفعالية والكفاءة في عملية انتقال كل مؤسسة من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

التوصية ١

تطلب الهيئات التشريعية إلى الرؤساء التنفيذيين في مؤسساتها إصدار تقارير مرحلية بانتظام عن حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

التوصية ٢

تقدم الهيئات التشريعية ما يلزم من دعم وموظفين وتمويل لضمان نجاح وفعالية عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

التوصية ٣

يضمن الرؤساء التنفيذيون تطبيق الممارسات الفضلى الـ ١٦ المحددة في هذا التقرير، المقدم من وحدة التفتيش المشتركة، عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الصفحة	الفقرات	
iii	.....	موجز تنفيذي
١	٨-١	..... مقدمة
١	٣-٢	..... ألف - المنشأ
٢	٥-٤	..... باء - الأهداف
٣	٨-٦	..... جيم - المنهجية
٤	٢٨-٩	..... ثانياً - على الطريق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٤	١٣-٩	..... ألف - أسباب حاجة الإبلاغ المالي إلى معايير محاسبية دولية
٥	١٤	..... باء - الأعضاء التي تواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة
٦	١٨-١٥	..... جيم - حل أول عَصِيّ: المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة
٧	٢١-١٩	..... دال - حل جديد لمعضلة قديمة: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٩	٢٨-٢٢	..... هاء - ٢٠٠٥-٢٠٠٧: القرارات السياسية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
		..... تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة:
١٢	٧٢-٢٩	..... قضايا رئيسية
١٢	٣٧-٢٩	..... ألف - التغيير الرئيسي هو الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات
١٢	٣٠-٢٩	..... ١ - المستحقات
١٢	٣٥-٣١	..... ٢ - التحديات
١٤	٣٧-٣٦	..... ٣ - المنافع
١٦	٥١-٣٨	..... باء - مسائل أخرى تتصل بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
١٦	٤٠-٣٨	..... ١ - خطر تضرر السمعة
١٧	٤٣-٤١	..... ٢ - المخاطر الممكنة
١٨	٤٤	..... ٣ - إدارة التغيير
١٨	٤٦-٤٥	..... ٤ - المعايير المحاسبية الدولية تستغرق وقتاً طويلاً وتتطلب أموالاً
١٩	٤٨-٤٧	..... ٥ - الجوانب الثقافية
٢٠	٥١-٤٩	..... ٦ - الجوانب السياسية
٢١	٧٢-٥٢	..... جيم - بعض التغييرات المحاسبية الأكثر تأثيراً
٢٢	٥٣	..... ١ - عرض البيانات المالية
٢٢	٥٩-٥٤	..... ٢ - معالجة الأصول: الممتلكات والمنشآت والمعدات
٢٤	٦٤-٦٠	..... ٣ - استحقاقات الموظفين
٢٦	٦٩-٦٥	..... ٤ - مسألة الميزانية
٢٨	٧٠	..... ٥ - الاعتراف بالإيرادات
٢٨	٧١	..... ٦ - المحاسبة على أساس الصناديق
٢٩	٧٢	..... ٧ - معدلات صرف العملات الأجنبية وتوقيت البيانات المالية

٢٩	١٦٣-٧٣	تنفيذ مشاريع المعايير المحاسبية الدولية في منظومة الأمم المتحدة.....	رابعاً -
		ألف - مشروع مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعني بالتنسيق	
٣٠	٨٣-٧٤	على صعيد المنظومة.....	
٣٠	٧٦-٧٤	١- مشروع مشترك بين الوكالات.....	
٣٢	٨٣-٧٧	٢- المنجزات والخدمات.....	
٣٣	١٥٧-٨٤	باء - مشاريع المنظمات: القضايا الاستراتيجية والتنوع.....	
٣٣	٩٤-٨٤	١- الحوكمة وإدارة التغيير.....	
٣٧	٩٦-٩٥	٢- تحليل الثغرات والمستخدمون.....	
٣٨	١٠٢-٩٧	٣- استراتيجية تدريجية ومخططة.....	
٤٠	١٠٨-١٠٣	٤- إدارة المشاريع.....	
٤٢	١١١-١٠٩	٥- تخطيط الموارد في المؤسسة.....	
٤٤	١١٣-١١٢	٦- مساهمة الهيئة الإدارية وتوقعاتها الأولية.....	
٤٥	١١٦-١١٤	٧- الموارد البشرية.....	
٤٧	١١٨-١١٧	٨- الموارد المالية.....	
		٩- تخطيط الموارد في المؤسسة وتفاعلاته مع تنفيذ المعايير	
٤٨	١٢٩-١١٩	المحاسبية الدولية.....	
٥٣	١٣٣-١٣٠	١٠- التوعية والاتصالات.....	
٥٥	١٣٩-١٣٤	١١- التدريب.....	
٥٧	١٤٣-١٤٠	١٢- تقييم المخاطر.....	
٦٠	١٥٥-١٤٤	١٣- الرقابة.....	
٦٦	١٦٣-١٥٦	جيم - مؤشر رئيسي: التاريخ المتوقع للامتثال حسب كل منظمة.....	
٦٩	١٦٨-١٦٤	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والأزمة المالية والاقتصادية.....	خامساً -
٧١	١٧١-١٦٩	خاتمة.....	سادساً -

المرفقات

		قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات المحاسبية	الأول -
٧٣		الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٠).....	
		الأهمية المتصورة لكل معيار من المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة المتوية حسبما حددته	الثاني -
٧٥		المنظمات المشاركة.....	
٧٦		تدفق العمليات للانتقال إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.....	الثالث -
٧٧		قصة نجاح: عملية برنامج الأغذية العالمي.....	الرابع -
		لمحة عامة عن الإجراء الذي يتعين أن تتخذه المنظمات المشاركة بشأن توصيات وحدة	الخامس -
٩١		التفتيش المشتركة.....	

أولاً - مقدمة

١- أجرت وحدة التفتيش المشتركة في إطار برنامج عملها لعام ٢٠٠٨ استعراضاً بعنوانه "تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة". وهذا الاستعراض الموجه إلى جمهور واسع يسعى إلى معالجة عدد من المسائل المعقدة والمتراصة، ويشكل استعراضاً شاملاً. ونظراً إلى حجم مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وطابعه التقني بدرجة بالغة (تقع النصوص الكاملة لجميع هذه المعايير في أكثر من ١٠٠٠ صفحة)، فإن عملية التوليف في وضع تقرير الاستعراض في صيغة سهلة القراءة وموجزة قدر الإمكان تُعد تحدياً كبيراً. ولذلك فإن المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير ترد في أجزاء قصيرة نسبياً بحيث تكون مناسبة للدارسة الفردية بحسب الاقتضاء. ويُشجّع القراء على الرجوع إلى قائمة المحتويات للاهتمام بها إلى مسائل تهمهم بشكل خاص:

الفصل الثاني مهم كثيراً لأولئك الذين يرغبون في فهم مبررات الإصلاح؛

ويشرح الفصل الثالث بعض الفوارق المحددة بين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة في منظومة الأمم المتحدة، ويبين كيف تتأثر مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بشروط ومنافع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ويبين الفصل الرابع على نحو مفصل كيف عاجلت كل مؤسسة من المؤسسات التحدي ذاته في بيئات مختلفة؛ ويبين عناصر النجاح أو الفشل؛ ويصف فريق المشروع الذي قدم الدعم للمؤسسات على المستوى المشترك بين الوكالات؛ ويبين الممارسات الفضلى، التي تشكل مجاًلاً يؤدي فيه الرؤساء التنفيذيون والدول الأعضاء دوراً مهماً؛

ويرسم الفصل الخامس صورة مصغرة للمشهد الكبير للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛

ويركز المرفق الرابع على النجاح الأول والوحيد حتى الآن في الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظومة الأمم المتحدة.

ألف - المنشأ

٢- تُدرِك مؤسسات منظومة الأمم المتحدة منذ عام ١٩٨٠ وبدرجة أكبر منذ عام ٢٠٠٤ الحاجة إلى عملية مشتركة للانتقال بشكل منظم إلى الامتثال لمعايير محاسبية مشتركة ومعترف بها دولياً. أما استعراض هذه العملية المشتركة فيتيح فرصة استثنائية لوحدة التفتيش المشتركة لأداء ولايتها في ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسات،

وذلك خصوصاً من خلال مزيد من التنسيق بين هذه المؤسسات^(١). وقد بدأ هذا الاستعراض في عام ٢٠٠٨ وجرى معظم أعمال البحث والضيافة في عام ٢٠٠٩.

٣- ولا غرابة في أن خبراء المحاسبة الدولية في منظومة الأمم المتحدة بأسرها كانوا أول من شعر بالحاجة الملحة إلى إجراء هذا الإصلاح. ويشير المفتش إلى الحكم القاسي الذي توصل إليه اتحاد المحاسبين الدوليين في تقييمه الذي جاء فيه: "رغم أهمية المعايير جيدة النوعية للإبلاغ المالي والمحاسبة في تحسين الإدارة، والمساءلة، والشفافية، لم يربط معظم التقارير التي أعدت عن الإصلاح الإداري في منظومة الأمم المتحدة بين معايير الإبلاغ المالي أو معايير المحاسبة وهذه الأهداف الثلاثة للإصلاح"^(٢) (باستثناء مشروع الإدارة الرشيدة في برنامج الأغذية العالمي). وفي عبارة أوضح، لو طُبّق نظام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في العقود الماضية لما حدثت مفاجآت غير سارة بشأن الحاجة إلى المخطط العام لتجديد مباني المقر وتكاليف هذا المخطط، أو بشأن حساب الخصوم في التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة، أو بشأن ملايين الأصول التي لم يُعرف مالها، لا سيما في بعثات حفظ السلام.

باء - الأهداف

٤- نظراً إلى أن جميع القرارات المتخذة من حيث المبدأ باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قد أُتخذت فعلاً في العامين ٢٠٠٦ و٢٠٠٧، فإن هذا التقرير لا يتناول مسألة ما إذا كانت هذه القرارات مناسبة لكنه يسعى بدلاً من ذلك إلى اقتراح سبل ووسائل لتنفيذها بأكثر الطرق كفاءة. ولذلك فإن أهداف هذا التقرير هي:

- فهم لماذا وكيف قررت مؤسسات منظومة الأمم المتحدة الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وما ينطوي عليه ذلك من منافع وتحديات وصعوبات رئيسية؛
- إبراز أحكام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تستتبع تغييرات مشتركة رئيسية في ممارسات المحاسبة والإدارة في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة؛
- إلقاء ضوء في العمق على المسائل الرئيسية في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بغية مساعدة الهيئات التشريعية والرؤساء التنفيذيين والمديرين في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة على تقييم حالة تنفيذ مشروع المعايير في هذه المؤسسات وإعادة النظر عند الضرورة في استراتيجياتها لاعتماد هذه المعايير.

٥- ويسعى هذا التقرير إلى زيادة الوعي بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أوساط المندوبين ومسؤولي مختلف الأمانات الذين ليس لديهم في معظم الحالات خلفية مهنية في

(١) المادة ٥ من النظام الأساسي لوحدة التفتيش المشتركة.

(٢) اتحاد المحاسبين الدولي، الدراسة رقم ١٣: الإدارة الرشيدة في القطاع العام: منظور الهيئة الإدارية، آب/أغسطس ٢٠٠١.

الحاسبة. ويرى المفتش أنه من الضروري جعل عملية إصلاح الحاسبة هذه التقنية للغاية مفهومة على نحو شبيه بفهم أي إصلاح إداري آخر، وذلك كي يمكن للدول الأعضاء والمسؤولين على حد سواء تقدير المنافع التي تتوقع من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ويهدف التقرير أيضاً إلى مساعدة أصحاب القرار على أن يأخذوا في اعتبارهم بشكل كامل أهم عوامل النجاح ذات الصلة ببلوغ هدفهم المشترك وهو التوصل إلى مجموعة من البيانات المالية التي تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أقرب وقت ممكن، وفقاً للقرارات التي اتخذها مديرو الحاسبة والمالية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في العامين ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ ثم القرارات التي اتخذتها هيئاتهم التشريعية في العامين ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧.

جيم - المنهجية

٦- يشمل هذا الاستعراض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جميع المؤسسات المشاركة في الفترة ما بين العام ٢٠٠٦ ومنتصف العام ٢٠١٠^(٣). ووفقاً للمعايير والمبادئ التوجيهية الداخلية لوحدة التفتيش المشتركة وأساليب عملها الداخلية، فإن المنهجية المتبعة في إعداد هذا التقرير شملت إجراء استعراض أولي في المكاتب ومقابلات وتحليلات في العمق. وأتيحت لوحدة التفتيش المشتركة الفرصة للاطلاع على الردود على الاستبيانات التي توزع مرتين في السنة من قبل فرقة العمل المعنية بالمعايير المحاسبية التابعة لمجلس الرؤساء التنفيذيين المعني بالتنسيق في الأمم المتحدة. وإضافة إلى ذلك، أرسلت وحدة التفتيش المشتركة استبياناً مفصلاً إلى جميع المؤسسات المشاركة. وبناءً على الردود التي تلقتها، أجرى المفتش مقابلات مع مسؤولين في هذه المؤسسات. وطلب أيضاً آراء أمانة مجلس الرؤساء التنفيذيين والمؤسسات التي اعتمدت فعلاً المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بما فيها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والمفوضية الأوروبية، والبنك الدولي. وطلب أيضاً آراء مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، واتحاد المحاسبين الدولي، ومجلس مراجعي حسابات الأمم المتحدة، والحكومة الفرنسية.

٧- وطلب إلى المؤسسات المشاركة أن تبدي تعليقات على الجوانب الجوهرية لمشروع التقرير وأخذت تعليقاتها في الاعتبار عند وضع التقرير في صيغته النهائية. ووفقاً للمادة ١١-١ من النظام الأساسي لوحدة التفتيش المشتركة، وُضع هذا التقرير في صيغته النهائية بعد التشاور بين المفتشين بهدف وضع الاستنتاجات والتوصيات الواردة فيه على محك

(٣) منظمة الصحة للبلدان الأمريكية ليست مؤسسة مشاركة في وحدة التفتيش المشتركة رغم أنها تعتبر نفسها المكتب الإقليمي لمنظمة الصحة العالمية في الأمريكتين. غير أنها تُذكر كإحدى المؤسسات الـ ٢٢ المشاركة (بما في ذلك المشاركة المالية) في المشروع المشترك بين الوكالات وفي فرقة العمل المعنية بالمعايير المحاسبية في الأمم المتحدة، وقد شملها استعراض الأمين العام في تقاريره المحلية عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الحكمة الجماعية للوحدة. وتيسيراً للتصرف بالتقرير وتنفيذ توصياته ورصد تنفيذها، يتضمن المرفق الخامس جدولاً يبين ما إذا كان التقرير قد قُدم إلى المؤسسات المعنية لاتخاذ إجراءات بشأنه أم للعلم. ويشير الجدول إلى التوصيات ذات الصلة بكل مؤسسة، محددًا ما إذا كانت هذه التوصيات تقتضي اتخاذ قرار من هيئتها التشريعية أو الإدارية أو ما إذا كان يمكن أن يُتخذ بشأنها إجراء من طرف مديرها التنفيذي. ويود المفتش أن يُعرب عن تقديره لجميع الذين ساعدوه في إعداد هذا التقرير، وبخاصة من شاركوا في المقابلات ومن أسهموا بمعرفتهم وخبرتهم.

٨- وهذا التقرير مُهدى لذكرى جون فرانسوا دي روبر الذي كانت محاضراته التي ألقاها في وحدة التفتيش المشتركة مصدر وحي لهذا المشروع، والذي قَبِلَ متواضعاً العمل في هذا المشروع كموظف بحوث في وحدة التفتيش المشتركة من كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨ حتى آخر أيام حياته في شهر نيسان/أبريل من تلك السنة، وذلك رغم أنه اختصاصي معروف في تنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في عدة بلدان في أفريقيا وآسيا وأوروبا الوسطى^(٤). وتفتقده وحدة التفتيش المشتركة كثيراً كخبير وكإنسان مثالي. وبعد وفاته عُلِّقَ هذا المشروع لمدة سنة.

ثانياً - على الطريق إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

ألف - أسباب حاجة الإبلاغ المالي إلى معايير محاسبية دولية

٩- قبل اتخاذ قرار الانتقال من معايير المحاسبة في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لم يكن لدى معظم مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلا عدد قليل من المحاسبين ولم تكن تُدرك إلا قليلاً الدور الموضوعي الذي يستطيع المحاسبون الاضطلاع به في تحسين الإدارة المالية للخدمات العامة وفي ضمان زيادة قيمة ما يُحصل عليه من إنفاق المال.

١٠- والهدف من البيانات المالية هو تزويد مستخدمي هذه البيانات الداخليين والخارجيين بمعلومات أساسية في شكل منظم عن الأداء والوضع المالي للكيان الخاص أو العام (أي سلامة وثروة هذا الكيان)^(٥).

(٤) من منشوراته: *Normes IFRS et PME (2004) and Les Normes IPSAS et le Secteur Public (2008)* وقد صدر ثانيهما عن دار دونو بياريس. ومن المقرر أن يُنشر مترجماً إلى اللغة الإنكليزية.

(٥) إضافة إلى إعداد بيانات مالية لغرض عام، قد يُعدّ الكيان بيانات مالية لأطراف يمكنها أن تطلب بيانات مالية من نوع محدد لتلبية حاجاتها إلى معلومات محدّدة (مثل الهيئات الإدارية، والسلطات التشريعية، وغيرها من الأطراف التي تؤدي وظيفة رقابية). ويُشار إلى هذه البيانات باسم "بيانات مالية لغرض خاص".

١١- وكي تكون البيانات المالية مفيدة يتعين فهمها فهماً واحداً من قِبَل جميع مستخدميها، ولذلك يتعين أن تُطبَّق فيها مبادئ أو سياسات أو قواعد محاسبية مشتركة يضعها اختصاصيون مؤهلون ومستقلون، ومن هنا يأتي مفهوم المعايير المحاسبية. ومع تطور عمليات التبادل التجاري والمالي والاستثماري على المستوى الدولي، اقتضت الحاجة إلى أدوات مشتركة لتقدير قيمة الكيانات التجارية وجود اعتراف دولي بهذه المعايير.

١٢- وفي بداية الأمر كان القطاع الخاص هو الذي أدرك هذه الحاجة، وجرى التصدي لها بصورة رئيسية على أيدي محاسبين اجتمعوا أولاً على المستوى الوطني ثم على المستوى الدولي لإنشاء هيئات لوضع المعايير والعمل على استمرار هذه الهيئات مثل اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية الدولية^(٦)، وخلفها المعروف باسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية^(٧) الذي يتخذ من لندن مقراً له والذي يتألف من ١٥ عضواً. أما المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي وضعها هذا المجلس والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية فقد جعلها الاتحاد الأوروبي معايير إلزامية لجميع الشركات المسجلة في عام ٢٠٠٥ وأصبحت هذه المعايير أو ما يعادلها على المستوى الوطني تدريجياً معايير إلزامية في بلدان أخرى منها الهند وجنوب أفريقيا وتركيا والولايات المتحدة.

١٣- "فالفلسفة التي تقوم على أساسها المعايير المحاسبية الدولية هي أن هذه المعايير تُحدّد سلسلة من المبادئ التي ينبغي الاستناد إليها في القرارات التي تُتخذ بشأن تسجيل معاملات بعينها. أما تطبيق ومراجعة هذه المعايير فيستندان إلى الافتراض بأن هذه المعايير يطبقها أشخاص لديهم معرفة دقيقة بنظرية المحاسبة وممارستها، وبأنها تخضع للمراجعة على أيدي أشخاص لديهم خلفية مماثلة"^(٨).

باء - الأعضاء التي تواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة

١٤- أمضت مؤسسات منظومة الأمم المتحدة خمسة وعشرين عاماً في الانتقال من حالة عدم وجود إطار مشترك بينها للمحاسبة والإبلاغ المالي، الأمر الذي حال دون إجراء مقارنات بين بياناتها المالية، إلى الاعتماد التدريجي لمعايير محاسبية واحدة مُعترف بها دولياً. وفيما يلي الخطوات الرئيسية التي خطتها تلك المؤسسات في هذه العملية:

(٦) أنشئت في عام ١٩٧٣.

(٧) أنشئ في عام ١٩٩١ كهيئة مستقلة ممولة من القطاع الخاص لوضع معايير محاسبية.

(٨) اتحاد المحاسبين الأوروبيين: اعتماد الحكومات للمحاسبة والميزانية القائمتين على أساس المستحقات (تموز/يوليه ٢٠٠٣)، يُشار إلى هذه الورقة فيما يلي بعبارة "اتحاد المحاسبين الأوروبيين ٢٠٠٣".

١٩٨٠: قيام قطاع المالية والميزانية في اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية بإنشاء فرقة عاملة معنية بالتنسيق بين البيانات المالية، وموافقة هذا القطاع على استخدام توصيات اللجنة المعنية بالمعايير المحاسبية الدولية كمبادئ توجيهية مفيدة.

١٩٨١: اعتماد لجنة التنسيق الإدارية بضعة مبادئ من مبادئ المنطق العملي السليم مستمدة من "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" التي تستند إلى معايير وأعراف وقواعد يتبعها المحاسبون في قيد المعاملات وإعداد البيانات المالية. وعلى سبيل التحديد، فإن هذه المبادئ تتصل بالاستمرارية ("المؤسسة القائمة")، والاتساق، والحكمة، وغلبة المضمون على الشكل، وكشف السياسات المحاسبية الهامة، والطابع الجوهرى، والصدق، والدورية، والانتظام. وفي السنة ذاتها، جعلت اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية (شؤون المالية والموازنة) الكشف عن السياسات المحاسبية أمراً إلزامياً لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

ثمانينات القرن العشرين: ظهرت مدرستان فكريتان متعارضتان بشأن صعوبة (اللجنة الاستشارية المعنية بالمسائل الإدارية/شؤون المالية والموازنة) أو ضرورة (فريق مراجعي الحسابات الخارجيين) وضع مجموعة من معايير المحاسبة تنطبق تحديداً على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

١٩٩١: وقد وصف فريق مراجعي الحسابات الخارجيين وصفاً واضحاً التحدي الذي يواجه مؤسسات منظومة الأمم المتحدة وذلك على النحو التالي: "وهناك بالطبع أسباب كثيرة تحول دون نقل المعايير التي وُضعت خصيصاً لتطبق على احتياجات الأعمال التجارية والمحاسبة التجارية لتطبق تطبيقاً مباشراً على ظروف مؤسسات الأمم المتحدة التي تختلف اختلافاً كبيراً. (...). وبصفة أعم، فإن مقاصد وأهداف مؤسسات الأمم المتحدة وشروط الكشف المناسبة واهتمامات واحتياجات المؤسسات التي تُعد البيانات ومختلف مستخدمي الحسابات النهائية تختلف اختلافاً كبيراً في الكثير من الجوانب عن مثيلاتها المناسبة للهيئات التجارية"^(٩). وقد أُنشئت لجنة للمعايير في السنة ذاتها.

جيم - حل أول عصي: المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة

١٥ - أخيراً، واستجابةً لطلب وجهته الجمعية العامة إلى فريق مراجعي الحسابات الخارجيين^(١٠) في ٢١ كانون الأول/ديسمبر ١٩٩٠، صدرت في مرفق تقرير الأمين العام لعام ١٩٩٣ عن المعايير المحاسبية^(١١) الصيغة الأولى للمعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة. ورغم أن هذه المعايير خضعت لسلسلة من التنقيحات وظلت تُطبق في معظم مؤسسات

(٩) A/46/341، الفقرتان ٩ و ١٠.

(١٠) في القرار A/RES/45/235، الفقرة ٥.

(١١) A/48/530.

منظومة الأمم المتحدة حتى وقت إجراء وحدة التفتيش المشتركة لهذا الاستعراض فإن أهداف تلك المعايير لم تتغير.

١٦- والمعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة شكلت في استخدامها خطوة رئيسية في اتجاه اعتماد لغة ومصطلحات مشتركة في أوساط محاسبي مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، غير أنه لم يتحقق إلا جزء من أهداف تلك المعايير.

١٧- وأياً كانت الجهود التي قد تُبذل لتنقيح المعايير المحاسبية منظومة الأمم المتحدة، سوف تظل تشوبها ثلاث شوائب رئيسية هي الثمن الذي لا بد من دفعه مقابل قابليتها للمرونة والتكيف بحسب مختلف حاجات مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، وهذه الشوائب هي:

(أ) تدع المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة مجالاً واسعاً للتفسير لأن نص إنشائها نفسه يعترف بمبدأ حرية السلطات المختصة في المسائل المالية، وبذلك تفسح المجال أمام المؤسسات لعدم مراعاة الالتزام الدقيق بالمعايير^(١٢)؛

(ب) ولذلك فإنه لا يصح القول إن هذه المعايير هي حقاً معايير "نافذة"، أو "مشتركة"، حتى ذات صدقية بالنتيجة المنطقية؛

(ج) ومن وجهة نظر أحد مراجعي الحسابات، فإن هذه المعايير قد تؤدي إلى نشوء تضارب في المصالح لأنها صادرة عن سلطة تمثل المؤسسات ذاتها المطلوب مراجعة حساباتها وفقاً لمعاييرها هي.

١٨- وفيما كانت منظومة الأمم المتحدة تواصل عمليات التنقيح المتكررة لمعاييرها هي في محاولة لتحديث ممارساتها المحاسبية، كانت تظهر بسرعة اتجاهات محاسبية في المجتمع المدني وبخاصة في مطلع هذا القرن في أعقاب عدد من الفضائح (شركتا Enron و WorldCom وغيرهما) التي جعلت الرأي العام مؤيداً لتعزيز أنظمة وسياسات المحاسبة والتوفيق بينها على المستوى الدولي. وبذلك أخذ يتضح بشكل متزايد أن السبيل الوحيد لضمان الاتساق والقابلية للمقارنة بين عمليات الإبلاغ المالي وعمليات المحاسبة في جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة هو ضمان امتثال جميع أشكال الكشف المالي لمجموعة واحدة من المعايير التي تصدر عن سلطة خارجية مستقلة ودولية في تكوينها ومعدلة وفقاً لحاجات الكيانات التي ليس الربح غايتها.

دال - حل جديد لمعضلة قديمة: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

١٩- من حسن الحظ أن أطلقت في عام ١٩٩٦ مبادرة لتلبية هذه الحاجات أعقبت نجاح المعايير الدولية للإبلاغ المالي وجاءت استكمالاً لها. فقد أنشأ اتحاد المحاسبين الدولي^(١٣)

(١٢) جاء في الفقرة ٤ مثلاً ما يلي: "أما إذا لم تُتبع هذه الافتراضات المحاسبية الأساسية، فإنه ينبغي الكشف عن ذلك وبيان أسبابه".

(١٣) يتألف اتحاد المحاسبين الدولي من ١٥٩ عضواً ومشاركاً في ١٢٤ بلداً وهيئة اختصاص يمثلون أكثر من ٢,٥ مليون محاسب.

مجلس القطاع العام الذي غير اسمه فيما بعد فأصبح مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكان ذلك في تورونتو بغية وضع معايير محاسبية دولية للقطاع العام^(١٤) تستند إلى عملية بأصول تتسم بالاستقلال والشفافية، وتشبه العملية المتبعة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية^(١٥). وكان الهدف من ذلك هو وضع معايير محاسبية جيدة النوعية تستخدم في إعداد بيانات مالية عامة الغرض في كيانات القطاع العام في جميع أنحاء العالم. وتشمل كيانات القطاع العام الحكومات الوطنية والإقليمية والمحلية والكيانات المكونة لها. ولم يشمل النطاق الأصلي للمعايير المنظمات الحكومية الدولية. ويضطلع بأعمال مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدد محدود جداً من الموظفين بوصفه هيئة مستقلة لوضع المعايير برعاية اتحاد المحاسبين الدولي. ويحقق أهدافه بالوسائل التالية:

- إصدار معايير محاسبية دولية للقطاع العام وإعلانات أخرى^(١٦)؛
- تشجيع القبول والتلاقي الدولي بين المعايير المحاسبية؛
- نشر مواد توجيهية أخرى بشأن الإبلاغ المالي في القطاع العام.

٢٠- وفي الأساس تبين المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام شروط الاعتراف والقياس والعرض والكشف فيما يتعلق بالمعاملات والوقائع التي تدخل في البيانات المالية التي تعدّ لأغراض عامة. وفي النصوص الكاملة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تستخدم بعض المصطلحات الجديدة^(١٧)، وتقدم أمثلة على تطبيق هذه المعايير على معاملات معينة بغية تحسين فهم شروطها. وتيسيراً لإدخال التغييرات اللازمة التي يقتضيها اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نطاق المنظومة برمتها، أجرت فرقة العمل المعنية بالمعايير المحاسبية في الأمم المتحدة مناقشة لتفسيرات المعايير والمبادئ التوجيهية. وفي نهاية عام ٢٠٠٧، كان الفريق المعني بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على صعيد المنظومة قد أعد قائمة بالسياسات والمبادئ التوجيهية المطابقة للمعايير المذكورة والتي وافقت عليها مؤسسات منظومة الأمم المتحدة باعتبارها تشكل قاعدة ثابتة لتيسير الانسجام في عملية الإبلاغ المالي وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظومة الأمم المتحدة. وفي العامين ٢٠٠٨ و٢٠٠٩، لقيت ورقات توجيهية أخرى قبولاً أو إقراراً أو اعتماداً لها على نطاق المنظومة. لكن تفسير المعايير المحاسبية لا يزال موضوع نقاش مستمر حتى في داخل المؤسسة الواحدة

- (١٤) انظر www.ifac.org، "تصدير للمعايير المحاسبية للقطاع العام، ٢٠٠٨، الفقرات ٣٠-٣٥".
- (١٥) جدير بالذكر أن هذه المبادرة لم تلق الدعم من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي فحسب بل أيضاً من الأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي.
- (١٦) انظر المرفق الأول للاطلاع على قائمة محتويات "دليل الإعلانات المحاسبية الدولية للقطاع العام" الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي في عام ٢٠١٠.
- (١٧) على سبيل المثال، يستعاض عن لفظ "الدخل" بلفظ "الإيرادات"، وعن "النفقات" بلفظ "المصروفات"، على ما في ذلك من فوارق طفيفة في المعنى.

ويتطور هذا التفسير على مر السنين. (وفي هذا الصدد، فإن برنامج الأغذية العالمي لم يتمكن من الاستفادة من توجيهات المؤسسات الأخرى لأنه كان سباقاً لها في اعتماد المعايير).

٢١- وعلى غرار المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فإن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقتضي الامتثال الكامل لها. فلا يمكن أن يزعم أن بيانات مالية تمثل لهذه المعايير إذا لم تستوف أيّاً من شروطها استيفاءً كاملاً. ورغم ذلك، فإن تمهيد الطريق أمام التطبيق التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جعل اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى تقترح، بناءً على توصية فريق الأمم المتحدة المعني بمشروع تطبيق المعايير المحاسبية (انظر الفقرة ٢٦ أدناه) تطبيق المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة حتى إنجاز عملية الانتقال، على أن يتسم هذا التطبيق بالمرونة ويراعي السياسات والممارسات المحاسبية الموافقة أصلاً لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

هاء - ٢٠٠٥-٢٠٠٧: القرارات السياسية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

٢٢- أنشئت في عام ٢٠٠٢ فرقة عمل معنية بمعايير المحاسبة بهدف تركيز الاهتمام على ضرورة تجديد نظام المحاسبة بالأمم المتحدة. وقد أنشأت فرقة العمل هذه المشتركة بين الوكالات والمؤلفة من محاسبين من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة مدير شعبة الحسابات في الأمم المتحدة في حينه (نائب المراقب المالي حالياً) الذي يواصل رئاسة الفرقة إضافة إلى مشاركته في رئاسة شبكة المالية والميزانية في مجلس الرؤساء التنفيذيين^(١٨). وقد وافقت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى على إنشاء "مشروع" مشترك للمعايير المحاسبية الدولية وفقاً لتوصية فرقة العمل المعنية بمعايير المحاسبة. وحالماً عُيّن رئيس لفريق المشروع ذو مؤهلات مناسبة وتوفّر التمويل المشترك أتاح المشروع الفرصة لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة لتبادل الأفكار والتجارب من خلال الاستبيانات والتعليقات على مختلف النتائج المتوقعة (ورقات مواقف، مشاريع توجيهات، وغير ذلك مما صدر وفقاً لجدول زمني ضيق).

٢٣- وكانت الأسئلة الأساسية الأولى التي طرحها فريق المشروع التابع لمجلس الرؤساء التنفيذيين على أعضاء فرقة العمل المعنية بمعايير المحاسبة تتعلق بالمعايير المحاسبية الفضلى لمنظومة الأمم المتحدة ومعايير تقييم هذه المعايير. وقد اقترحت الخيارات الأربعة التالية:

- معايير وطنية جيدة كتلك التي أصدرتها أستراليا ونيوزيلندا
- المعايير الدولية للإبلاغ المالي
- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

(١٨) يختار أعضاء فرقة العمل رئيسهم رهناً بموافقة شبكة المالية والميزانية واللجنة الإدارية الرفيعة المستوى.

- الترتيب الهرمي لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً مع معيار خارجي واحد مفضل وبضعة استثناءات لحالات تتعلق بالأمم المتحدة تحديداً.

٢٤- وقد جرى الاتصال بمؤسسات بلغ عددها ٢٨ مؤسسة، ووردت ردود رسمية من ١٢ مؤسسة منها (وردت بعض الردود من المؤسسات الكبرى) مما أضاف أهمية كبيرة إلى المعايير ذات "الطابع الدولي، والإجراء الواجب القوي، والمستحقات الكاملة" (انظر الفقرات ٢٩-٣٧). ومما يثير الاهتمام أن المؤسسات كادت تنقسم إلى قسمين متساويين بين المدرسة "العملية" والمدرسة "المنطقية"، علماً أن أولاهما تحبذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي وهي مجموعة المعايير الدولية المستخدمة على نطاق واسع في الشركات الخاصة الكبيرة في بلدان عديدة والمعروفة لدى معظم المحاسبين والتي تستند إليها معلومات شاملة ومواد تدريبية، بينما تحبذ المدرسة الثانية مجموعة المعايير الجديدة المعروفة باسم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تعتبر مناسبة تماماً للحاجات المحددة لكيانات القطاع العام. وفي نهاية المطاف، لم تنشأ أغلبية واضحة مؤيدة لأحد هذين النهجين (نال النهج الأول ١٠ مؤيدين والنهج الثاني ١١ مؤيداً).

٢٥- وحتى حزيران/يونيه ٢٠٠٥، ردت ١٠ مؤسسات من ١٢ مؤسسة بالإيجاب على السؤال التالي في الاستبيان: "هل توافق على الرأي الوارد في الورقة بأن الاعتماد الكامل لمجموعة خارجية من المعايير المحاسبية قد لا يكون ممكناً في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في الأجلين القصير والمتوسط؟". ونتيجة لذلك، بذلت جهود ضخمة على نطاق المنظومة لتعزيز الرأي القائل بأن الانتقال إلى معايير دولية يمكن إنجازه في الأجل المتوسط. وشكلت هذه الجهود عنصراً حيوياً من عناصر تحرك فرقة العمل تؤيدها في ذلك اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بغية التعجيل في عملية الانتقال من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ومن المنطق أن تجري كل مؤسسة من المؤسسات تحليلاً متعمقاً لمدى استعدادها في عام ٢٠٠٥. وهذا يستلزم توفر فهم جيد لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من قبل جميع المؤسسات، علماً أن الحال ليست كذلك. وبدلاً من ذلك أجريت دراسة للجاهزية على نطاق المنظومة. وبناءً على نتائج هذه الدراسة واستناداً إلى التجارب الناجحة في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، وفي الجماعة الأوروبية، ومنظمة حلف شمال الأطلسي، اختيرت فترة خمس سنوات باعتبارها الإطار الزمني الموحد (الضيق) لعملية الانتقال. وعلاوة على ذلك، سميت ثلاث مؤسسات تعد مؤسسات يرجح أن تكون قادرة على اعتماد المعايير الدولية في مرحلة مبكرة في أوائل العام ٢٠٠٨، بينما كان من المتوقع أن تكون المؤسسات الأخرى مستعدة للائتمثال في عام ٢٠١٠. ورغم أنه كان ينبغي لهذا الموعد النهائي أن يثير تساؤلات من الناحية الفنية تتعلق بالجوانب العملية وقلة المرونة، فقد تعرضت المؤسسات في صيف عام ٢٠٠٥ لضغوط للالتزام به. ومن جهة أخرى، لا بد من الاعتراف بأن تحديد موعد يصعب مراعاته في تلك المرحلة المبكرة قد ساعد في توجيه انتباه الإدارة العليا والهيئات الإدارية إلى عملية الانتقال هذه وولّد زهماً للعمل على تأمين الموارد للمشروع والالتزام ببذل الجهود في إدارة التغيير.

٢٦- وهذا يفسر موافقة اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بعد خمسة أشهر فقط، أي في ٣٠ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥، بالإجماع على التوصيات التالية:

- (أ) اعتماد مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- (ب) قيام مؤسسات منظومة الأمم المتحدة بوضع جداولها الزمنية للتنفيذ، على أن تعتمد جميع هذه المؤسسات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في موعد لا يتجاوز فترات الإبلاغ التي تبدأ في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠، و١ تموز/يوليه ٢٠١٠ لعمليات حفظ السلام بالأمم المتحدة؛
- (ج) مواصلة تقديم الدعم والتنسيق والقيادة للتغيير على نطاق المنظومة من خلال فرقة العمل وتحت إشراف شبكة المالية والميزانية، ومواصلة توفير موارد المشروع لضمان التفسير والتطبيق المتسقين لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في جميع مؤسسات المنظومة؛
- (د) تضاف الجملة التالية في آخر الفقرة ٣ من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة:

"حيثما تبعد المؤسسة عن الممارسات المحددة أدناه تطبيقاً لمعيار أو معايير من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعتبر المؤسسة متقيدة بالمعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة".

- (هـ) استمرار تقديم التمويل وغيره من أشكال الدعم المشترك بين الوكالات لكفالة التمثيل الفعال لمنظومة الأمم المتحدة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام^(١٩).
- ٢٧- وعلى ضوء تقارير الأمين العام ذات الصلة^(٢٠) وتبادل الآراء مع مسؤولي الأمانة أيدت اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية التوصية بدرجة من الحماس غير معتادة لديها إطلاقاً. "ومن الواضح للجنة الاستشارية أنه ينبغي للمنظمة أن تنتقل من المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام"^(٢١). غير أنها حذرت بموازاة ذلك تحذيراً دقيقاً ومصيباً من الأطر الزمنية غير الواقعية، مؤكدة ضرورة تزامن التنفيذ مع الأخذ بنظام جديد من نظم تكنولوجيا المعلومات.

٢٨- وفي ٧ تموز/يوليه ٢٠٠٦، حذت الجمعية حذو اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية في هاتين المسألتين، وقررت الموافقة على اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام رغم أنها امتنعت عن فرض الموعد المحدد المقترح من قبل الأمين العام. وإضافة إلى ذلك، وافقت الجمعية العامة، بناءً على توصية اللجنة الاستشارية، على الموارد

(١٩) CEB/2005/HLCM/R.24، الفقرات ٢٥(أ)-(ه).

(٢٠) A/60/846/Add.3 و A/60/846، والمعلومات التكميلية المحالة إلى اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية.

(٢١) A/60/870، الفقرة ٤٢.

التي طلبها الأمين العام لبدء عملية التنفيذ^(٢٢). وفي أقل من سنتين، حذت جميع المؤسسات حذو الأمم المتحدة وبدأت الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام محققة بذلك إنجازاً من أبرز الإنجازات.

ثالثاً - تأثير المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة: قضايا رئيسية

ألف - التغيير الرئيسي هو الانتقال إلى المحاسبة على أساس المستحقات

١- المستجدات

٢٩- تمكنت اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية في عام ٢٠٠٠ من حضور إحدى الندوات السنوية التي تتناول المحاسبة على أساس المستحقات والتي تعقدتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لخبراء المالية لدى الدول الأعضاء فيها لمناقشة الأخذ بأساس جديد للمحاسبة هو "المستحقات" مقابل "النقد"^(٢٣). ومنذ ذلك الحين بات تقليداً مهنياً مقبولاً اعتبار المحاسبة على أساس المستحقات الطريقة الفضلى لتلبية متطلبات الإبلاغ المالي الحديث والطريقة الأنسب لرسم صورة كاملة للحالة المالية للكيان، فهي تصور عمق الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الفعلية للكيان في سنة معينة. وفي هذه الأيام، تقتضي جميع المعايير المحاسبية الدولية الامتثال لهذه الطريقة في قيد المعاملات.

٣٠- ووفقاً لطريقة المحاسبة على أساس المستحقات تقيد المعاملات وغيرها من الوقائع عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله). ونتيجة لذلك، فإن المعاملات والوقائع تقيد في سجلات المحاسبة وفي البيانات المالية للفترة ذات الصلة بها. وفيما تختلف في أحيان كثيرة تواريخ المعاملات وتواريخ الدفع فإن كل واحدة من هذه الوقائع تقيد، بحسب الطريقة الجديدة، في تاريخها الفعلي وينبغي إيرادها في البيانات المالية للفترة المالية المعنية. ولذلك، فإن المعاملة المحاسبية سوف تختلف. فالعناصر التي تقيد بطريقة المحاسبة على أساس المستحقات تعد أصولاً وخصوماً وإيرادات ومصروفات (المعيار الأول من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام).

٢- التحديات

٣١- يؤثر العمل بنظام المحاسبة على أساس المستحقات في الإدارة العامة تأثيراً يتعدى كثيراً المسائل المالية لأنها تؤثر في ممارسات العمل المعتادة من اتخاذ القرارات السياسية إلى العمليات

(٢٢) A/RES/60/283، الفرع رابعاً.

(٢٣) أو "النقد المعدل"، وهو مفهوم يستخدم في منظومة الأمم المتحدة لكنه لم يشرح قط شرحاً مُرضياً.

اليومية. بل إن اعتماد هذه الطريقة ليس أقل من ثورة ثقافية. وتستخدم بعض مؤسسات منظومة الأمم المتحدة منذ وقت طويل المحاسبة على أساس المستحقات لقيود إيرادات أو مصروفات معينة، ولذلك فإن هذه المؤسسات في حال أفضل من غيرها لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ولكن بالنسبة إلى مؤسسات أخرى فإن هذا التغيير يتعين تمثله لا من قبل المحاسبين لديها فحسب بل أيضاً من قبل المندوبين والمديرين الذين هم بحاجة إلى الرجوع إلى البيانات المالية الحالية أو إلى المساهمة في إعداد بيانات مالية جديدة.

٣٢- وقد يثير هذا التغيير خوفاً شبيهاً بخوف المغني أو المخرج التلفزيوني عندما ينتقل من استديو التسجيل إلى العرض الحي. وفي المحاسبة التقليدية التي تقوم على أساس النقد، تقيّد المعاملات على أساس المدفوعات الفعلية؛ ولكن هذه المعاملات بحسب طريقة المستحقات تقيّد عندما تصبح الإيرادات مستحقة الدفع وعندما تصبح النفقات متكبّدة (وليس عند استلام النقد أو دفعه) وتدرج في البيانات المالية للفترة ذات الصلة بها. أما تواريخ المعاملات والدفع فلا تكون واحدة في معظم الأوقات، ولذلك فإن معاملتها المحاسبية تختلف باختلاف الطريقتين.

المثال ألف: في حالة شراء خدمات خبير استشاري

إبرام العقد لا يترك أي أثر في الدفاتر المحاسبية. ولكن يصبح تاريخ تسليم/تقديم الخدمة المشتراة المرجعية المحاسبية الوحيدة وليس حجز الاعتمادات اللازمة في الميزانية. ويصبح استلام طلب الدفع هو الحدث الرئيسي (إلا إذا أمكن تحديد موعد للاستلام وكذلك في حالة شراء عقار) الذي يحكم ربط الالتزامات بالفترة المالية المعنية. ويفترض ذلك مسبقاً أن تكون إجراءات التحقق من الالتزام بشروط الدفع الوسيطة قد نفذت بكاملها. ولم تعد المسألة مسألة تصفية حجز أموال بل مسألة قيد كل حدث حال وقوعه فعلاً^(٢٤).

المثال باء: شحن البضائع

عندما يشتري كيان ٩٠٠ خيمة لتوزع لاحقاً على الذين لهم الاستفادة منها، فإن هذه المعاملة في المحاسبة على أساس النقد تقيّد كنفقات وقت دفع ثمن الشحنة للمورد كلما سلمت الشحنة فعلاً (أما الدفع فيلي تسليم البضاعة في العادة). وبموجب المحاسبة القائمة على أساس المستحقات فإن استلام الشحنة يقيد أولاً في حساب المخزون (الأصول) كزيادة في قيمة هذه الأصول تمثل إضافة ٩٠٠ خيمة إلى مخزن الكيان. وبعد ذلك، تقيّد في وقت التوزيع على المستفيدين معاملة ثانية أو معاملات لاحقة كالتخفيض في قيمة المخزون (الأصول) وزيادة في المصروفات تمثل قيمة الخيم الموزعة. وعليه، فإن توزيع ٢٠٠ خيمة على المستفيدين يؤدي إلى تخفيض في قيمة المخزون (الأصول) يعاد ٢٠٠ خيمة، ويكون الباقي ٧٠٠ خيمة ولكن قيمة الـ ٢٠٠ خيمة تعد مصروفاً.

(٢٤) ١٨٠ - م ت/٣٣، الجزء الأول (المتقح).

٣٣- عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا يعود من الممكن إجراء حتى تعديلات طفيفة على سجلات المحاسبة لأن أي واقعة تؤثر على ثروة الكيان المبلغ ينبغي قيدها وقت وقوعها.

٣٤- وبموجب طرق المحاسبة التقليدية التي تقوم على أساس النقد، ليس ضرورياً قيد المصروفات والإيرادات في الفترة التي تتعلق بها؛ فالمصروفات والإيرادات ومعهما إنفاق رأس المال تدخل في المجموع الكلي في السنة التي وقع فيها شراء رأس المال أو التصرف به. وإضافة إلى ذلك، فإن الحسابات التي تقوم على أساس النقد لا تُقيد الأصول والخصوم كاملة. وعلى العكس من ذلك، فإن المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات تقيس أداء الكيان ومركزه المالي بقيد الوقائع الاقتصادية عند إجراء المعاملات (بدلاً من قيدها عند الدفع). ونتيجة لذلك، فإن البيانات المالية التي تُعد على أساس المستحقات توفر معلومات عن عناصر مثل الموارد التي يسيطر عليها الكيان المبلغ، وتكاليف عمليات الكيان (تكاليف توفير السلع والخدمات)، والتدفق النقدي، وغير ذلك من المعلومات المالية المهمة عن أداء الكيان وقدرته على التكيف المالي.

٣٥- ونظراً إلى أن العديد من المؤسسات ستظل تقدم معلوماتها المتعلقة بالميزانية (رصد تنفيذ الميزانية المعتمدة) على أساس نقدي، فإن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى فصل ملحوظ بين بيانات المحاسبة والبيانات المالية (الفقرات ٦٥-٦٩).

٣- المنافع

٣٦- حالما تنشأ الظروف المناسبة، تؤدي المحاسبة على أساس المستحقات إلى منافع عديدة تعوّض عن معظم الصعوبات التي تنشأ في البداية:

- التقارير المالية التي تُعد على أساس المستحقات تتيح لمستخدميها ما يلي:
- تقييم المساءلة عن جميع الموارد التي يسيطر عليها الكيان المبلغ وعن توزيع هذه الموارد؛
- تقييم الأداء، والمركز المالي، والتدفقات النقدية للكيان؛
- اتخاذ قرارات بشأن توفير الموارد للكيان والتعامل معه^(٢٥).
- تُعد الحسابات التي تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والتي تستند إلى المستحقات حسابات أكمل من تلك التي تقوم على أساس النقد، والحسابات التي تقوم على أساس المستحقات تزيد بحكم تعريفها مجال التلاعب بالدفع والقبض بحيث تناسب أهدافاً محددة من أهداف الإبلاغ والرقابة؛

(٢٥) لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي، الانتقال إلى المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات: إرشادات للحكومات والكيانات الحكومية (٢٠٠٣)، الفقرة ١-١٩، ص ٧.

- المعلومات التي توفرها الحسابات القائمة على أساس المستحقات يمكن أن تحسّن الإدارة وعملية اتخاذ القرار، وأن تساعد المؤسسات على زيادة كفاءتها في استخدام الموارد (ففي المحاسبة على أساس النقد لا يُقيّد الإنفاق على ما يُستخدم على مدى سنوات عديدة إلا عندما يُنفق المال ولا يؤخذ في الاعتبار لاحقاً ما إذا كان الأصل لا يزال مستخدماً أو بلغ نهاية فائدته أو بيع^(٢٦)).
- المحاسبة على أساس المستحقات تتيح الفرصة لإضافة سمات من سمات محاسبة التكاليف التي تتميز بالكفاءة، وتغيير سلوك المؤسسة من خلال الحوافز والعقوبات، بما في ذلك إجراء مقارنات بين تكاليف الخدمات المقدمة من القطاع الخاص وتلك المقدمة من القطاع العام؛
- وتتيح كذلك الفرصة لترسيخ تدابير فعالة للأداء لا تتأثر بتقلبات أوقات دفع النقد واستلامه، وتشمل هذه التدابير معلومات عن الأصول والخصوم الثابتة والجارية؛
- توزّع تكاليف الأصول الرأسمالية على مدى عمرها؛
- ترسم المحاسبة على أساس المستحقات صورة موثوقة بدرجة أكبر للسلامة المالية للكيان.

٣٧- وعلى سبيل الإيجاز، فإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يعني:

- (أ) تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بجميع الأصول والخصوم؛
- (ب) معلومات أشمل وأكثر اتساقاً عن التكاليف والدخل، مما يشكل دعماً أفضل للإدارة الرشيدة، وبخاصة الإدارة على أساس النتائج؛
- (ج) إدراج المعدات التي لا يمكن الاستغناء عنها في نظام المحاسبة، مما يؤدي إلى دقة وكمال أفضل في سجلات المعدات التي لا يمكن الاستغناء عنها؛
- (د) تحسين الاتساق وقابلية المقارنة في البيانات المالية على مر الزمن وفيما بين المؤسسات؛
- (هـ) اعتماد الممارسات المحاسبية الفضلى من خلال تطبيق معايير محاسبية دولية مستقلة ومتسمة بالصدق.

(٢٦) لجنة القطاع العام التابعة لاتحاد المحاسبين الدولي، محاسبة الموارد: إطار وضع المعايير المحاسبية في قطاع الحكومة المركزية في المملكة المتحدة (٢٠٠٢).

باء - مسائل أخرى تتصل بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

١- خطر تضرر السمعة

٣٨- إحدى المسائل الأساسية التي تواجه المؤسسات مسألة ما إذا كانت المواعيد التي تحددها منظومة الأمم المتحدة للتطبيق ممكنة في الواقع، وما إذا كانت المؤسسات قادرة على الحصول على رأي لا تحفظ فيه من مراجعي حساباتها بشأن المجموعة الأولى من بياناتها المالية التي تمثل فيها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الخطر: إذا زعمت المؤسسات أن بياناتها المالية تمثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتبين أن هذا الامتثال ليس إلا امتثالاً جزئياً، أصدر مراجع حساباتها الخارجي رأياً متحفظاً في كشفها.

٣٩- **ومن الناحية المالية، يتوقع أن تؤدي بعض التغييرات المحاسبية المطلوبة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى انخفاض كبير في قيمة الملكية^(٢٧) (الرصيد المالي) في المؤسسات، بل قد يؤدي إلى ملكية سلبية مثلما حدث في عدد قليل من الحكومات التي اختارت إعداد بياناتها المالية على أساس المستحقات، غير أن نيوزيلندا تشكل استثناءً من ذلك. وقد ذهل مسؤولو المفوضية الأوروبية لدى اكتشافهم في البيانات المالية الأولى التي أعدت على أساس المستحقات الكاملة أن إجمالي المستحقات على المفوضية قد بلغ ٦٤ مليون يورو مقابل إيرادات بلغ إجماليها ٢,٥ مليون يورو، ومقابل مبلغ ٥٤ مليون يورو واجب الدفع من الدول الأعضاء بدلاً من ١٣,٥ مليون يورو بحسب ما ورد سابقاً. وهذه التغييرات تنشأ عن قيد كامل مزايا الموظفين في جانب الخصوم، وبخاصة التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة (الفقرات ٦٠-٦٤). وقدرت قيمة مزايا التأمين الصحي بعد الخدمة في جانب الخصوم في البيانات المالية للأمم المتحدة في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧ بمبلغ ٢٤٣٠ بليون دولار لتغطية جميع المشاركين من جميع مصادر التمويل^(٢٨). وهذه الخصوم الضخمة في البيانات المالية على نحو غير متوقع لا تستتبع نفقات جديدة. فهي مجرد كشف كامل عن الخصوم الحالية التي لم تكن تقيد في السابق، أي لم تكن تذكر قيمتها في البيانات المالية.**

٤٠- وقد كشف فعلاً عدد من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة في بياناتها المالية جانباً من المزايا واجبة الدفع في المستقبل (وإن كانت هذه المزايا قد اكتسبت في فترات محاسبية سابقة). غير أن هذه الخصوم لم تكن تظهر إلا في ملاحظات البيانات المالية لأن معايير المحاسبة في الأمم المتحدة لا تقتضي الكشف عنها. ورغم أن المؤسسة المبلغة قد تبدو في حالة إعسار،

(٢٧) قيمة ملكية الأصول أو القيمة الصافية للأصول هي القيمة الصافية لأصول الكيان أي بعد طرح الخصوم منها. وقد سجلت معظم الدول التي بدأت تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ملكية سلبية للأصول، علماً أن نيوزيلندا تعتبر واحدة من استثناءات قليلة.

(٢٨) A/64/7/Add.4.

تُبين التجربة أن قيد هذه الخصوم بعد اعتماد المحاسبة القائمة على أساس المستحقات يجعل الحكومات والمؤسسات كليهما عرضة لحالة الملكية السلبية للأصول. وفي المقابل، ووفقاً لما ذكر في تقرير اتحاد المحاسبين الدولي المعنون "الانتقال إلى المحاسبة التي تقوم على أساس المستحقات: إرشادات للحكومات والكيانات الحكومية"، فإن قيد الخصوم:

- يحمل الكيانات (سياسياً وليس قانوناً) على التسليم بدفع الخصوم المقيدة والتخطيط لها؛
- يوفر معلومات عن أثر الخصوم القائمة على الخصوم المستقبلية؛
- يتيح توزيع المسؤوليات عن إدارة الخصوم؛
- يتيح المعلومات اللازمة للكيانات في إجراء تقييم لمعرفة ما إذا كان في وسعها مواصلة أنشطتها.

٢- المخاطر الممكنة

٤١- تعد عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عملية معقدة وشاملة في إدارة التغيير. فهذه المعايير تجلب منافع عديدة في الأجلين المتوسط والطويل، وتستتبع في الوقت ذاته أيضاً تكاليف وتحديات في الأجل القصير يتعين على الرؤساء التنفيذيين في جميع المؤسسات المعنية معالجتها معالجة جديدة.

٤٢- وأما استخدام كل إمكانات المعلومات القائمة على أساس المستحقات فلا يمكن تحقيقه إلا إذا اقتنع المديرون بقيمة البيانات القائمة على أساس المستحقات وكانوا قادرين على التصرف بها في تحسين العمليات الإدارية. وينبغي ألا تُتخذ المحاسبة على أساس المستحقات هدفاً في حد ذاتها.

المخاطر: يرى اتحاد المحاسبين الأوروبيين أن الأخطار الرئيسية الملازمة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تتصل بالتصورات أكثر من اتصالها بالجوهر:

- "تطبق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حالياً أو يمكن أن تطبق دون فهم حقيقي للمسائل التي تنشأ عن ذلك؛
- "الفجوات" الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لا تعالج أو قد لا تعالج معالجة مناسبة؛
- ينظر إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أنها معايير ثابتة رغم أنها تتطور تطوراً مستمراً في الممارسة العملية"^(٢٩).

٤٣- سوف يؤثر الإصلاح من خلال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الإجراءات التشغيلية، وممارسات الإبلاغ، ومن ثم الإدارة الرشيدة والعلاقات مع الدول الأعضاء.

(٢٩) المرجع نفسه، الفقرة ٥-٣.

وإضافة إلى توفير معلومات مفيدة في تحسين الإدارة وعملية اتخاذ القرارات، تجعل الممارسات المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضاً المديرين يخضعون لمزيد من المراقبة العامة وتجعلهم من ثم يخضعون للمساءلة عن كفاءة وفعالية برامجهم.

٣- إدارة التغيير

٤٤- ينطوي الأخذ بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتماً على ثمن يتعين على كل مؤسسة أن تدفعه. وكما جاء في وثيقة من المفوضية الأوروبية في عام ٢٠٠٢، "تبين تجربة الدول الأعضاء أن إصلاح النظم المحاسبية العامة يمثل انقلاباً كبيراً من حيث الأخذ بممارسات جديدة ومن الناحية البشرية قبل ذكر الموارد المالية المطلوبة"^(٣٠).

٤- المعايير المحاسبية الدولية تستغرق وقتاً طويلاً وتتطلب أموالاً

٤٥- إن اعتماد طرق محاسبية تمتثل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب التزاماً إضافياً من الموظفين ببذل الوقت والجهد. وعلى ضوء الموارد المتوفرة لدى المؤسسات في أثناء المرحلة الانتقالية، تعتمد هذه المؤسسات لفترة زمنية متطاولة على الدعم المقدم من موظفيها، إضافة إلى ما يؤديه من واجبات عادية، أو تلجأ إلى تعيين الكثير من الموظفين الإضافيين. وفي هذا الصدد، فإن توصية مراجع الحسابات الخارجي لليونسكو تنطبق على جميع مشاريع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: "حينما تُقدّر المنظمات الوقت اللازم لوضع التغييرات التي يقتضيها معياراً من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام موضع التنفيذ، فإنه ينبغي لها أن تخصص وقتاً إضافياً تفادياً لخطر تقدير الوقت اللازم بأقل من قدره. فغالباً ما لا يتضح الحجم الكامل لمهمة التنفيذ إلا بعد الشروع في هذه الأعمال فعلاً"^(٣١). وعندما يتحقق الامتثال تتطلب مجالات محاسبية جديدة إيلاؤها اهتماماً دائماً. وعلى سبيل المثال، عندما تقدم معلومات أساسية عن الأصول المملوكة وعن المتبقي من عمرها المجدي، يتطلب "المعيار ١٧- الممتلكات والمصانع والمعدات" أن تراقب بنودها وتقيّد وتُقاس ويحسب استهلاكها ويكشف عنها في ملاحظات البيانات المالية، وذلك بدلاً من ممارسة إدراجها فوراً في بند النفقات بحسب المعايير المحاسبية في منظومة الأمم المتحدة. وهذه الرقابة الدائمة على الممتلكات والمصانع والمعدات تقتضي قيام المؤسسات بتسمية موظفين وإنشاء نظم لضمان الدورة المحاسبية الكاملة للممتلكات والمصانع والمعدات.

(٣٠) COM 2002 755 final: تحديث نظام المحاسبة في الاتحادات الأوروبية، بروكسل، ١٧-١٢-٢٠٠٢.

(٣١) 180 EX/33 Part I Rev

حسابات جرد المخزون^(٣٢) تتطلب وقتاً طويلاً جداً وكثافة شديدة في عدد الموظفين: فالامتثال للمعيار ١٢ من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتطلب رسملة جرد المخزون^(٣٣)، والكشف عنه بالقيمة المناسبة. ويُحوَّل جرد إلى مصروفات عند التنازل عن مراقبتها لصالح المتلقين النهائيين (مثل المنظمات غير الحكومية أو السكان المستهدفين). وهذا الكشف الجديد يتيح تحسين مراقبة جرد المخزون، لكنه يتطلب أيضاً بذل جهود إضافية لحسابه (مادياً أيضاً)، وتقدير قيمته، وتحديد وقت تسجيله كمصروفات.

٤٦- وشكل إعداد أرصدة مفتوحة دقيقة لجرد المخزون تحدياً كبيراً لبرنامج الأغذية العالمي. وقد بدأت الأعمال التحضيرية لإحصاء المخزون قبل سنة من بدء الرصيد المفتوح اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨، وشارك في تلك الأعمال نحو ١٠٠٠ شخص في ٧٠٠ موقع من مواقع عمل برنامج الأغذية العالمي.

المخاطر:

- نقص في عدد الموظفين الإداريين ذوي الخبرة الفنية اللازمة، وفي الأدوات الإدارية التي تركز على الأصول الثابتة؛
- عدم وجود سجلات مالية مؤونة في الوقت الحقيقي؛
- عدم إجراء تحليل دقيق لكل واحد من الأصول، وفقاً لشروط المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٥- الجوانب الثقافية

٤٧- سيؤدي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تغيير ثقافي، يؤثر في المعاملات المحاسبية الرئيسية وفي طريقة إجراء بعض المعاملات التجارية. فعلى سبيل المثال، من الفروق الكبيرة بين المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ما يخص "مبدأ التسليم". ففي إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة يُعترف بالنفقات عند إصدار أمر الشراء، الذي يبدأ تسجيل الالتزام غير المصفي^(٣٤). وهكذا، يتم تسجيل الالتزام غير المصفي قبل الحصول على السلع أو الخدمات. أما الممارسة الحالية (في إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة) وهي التعامل مع الالتزام غير المصفي بصفته

(٣٢) "المخزونات - هي موجودات: (أ) على شكل مواد أو إمدادات لاستهلاكها في عملية الإنتاج؛ أو (ب) على شكل مواد أو إمدادات لاستهلاكها أو توزيعها في تقديم خدمات؛ أو (ج) محتفظ بها من أجل توزيعها في مجرى العمليات العادية؛ أو (د) في عملية الإنتاج من أجل البيع أو التوزيع".

(٣٣) يقصد بالرسملة "قيد النفقات كأصول وليس كمصروفات".

(٣٤) الالتزام غير المصفي هو نوع من أنواع المعاملة المحاسبية في إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة، يُعترف فيه بالمسؤولية الآجلة عن السلع أو الخدمات المطلوبة (سواء أسلمت أم لا). وقد يتحقق الالتزام غير المصفي في أثناء الفترة المالية وقد لا يتحقق.

نفقات فتعني أن النوايا تُترل مترلة التنفيذ. وعلى النقيض من ذلك، لا تسمح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بالاعتراف بالنفقات إلا عندما يقع التسليم فعلاً. وهذا تغيير كبير سيُلغي ضرورة الإبلاغ عن الالتزامات غير المصفاة في البيانات المالية وسيؤدي إلى دقة أكبر عند مطابقة النفقات بالميزانية المأذون بها في الفترة المتعلقة بها. بيد أنه من أجل إعداد التقارير، ستظل الالتزامات غير المصفاة تسجّل في نظم الميزانية والشراء ومن الممارسات المتبعة الكشف عنها في ملاحظات على البيانات المالية.

٤٨ - وسيعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الممارسات المفيدة مثل محاسبة التكاليف وتبادل البيانات بين الإدارات أو الدوائر التي عملت حتى الآن في عزلة من أجل تزويد المحاسبين بمعلومات كاملة ودقيقة وموثوق بها لتقديم البيانات المالية وفقاً للمعايير الجديدة. ومن شأن هذا الاعتماد أيضاً أن يسفح المجال لوضع مخطط مشترك للحسابات. ويتعين تدوين عمليات استلام مواد المخزون وتوزيعها في الوقت المناسب بدفتر الأستاذ العام من أجل الكشف عن أرصدة المخزون بدقة.

٦ - الجوانب السياسية

٤٩ - من الناحية السياسية، يرد الشرط الأكثر حساسية في المعيار المحاسبي الدولي ٦ - البيانات المالية الموحدة والمستقلة^(٣٥)، وينص على أن يقوم كل كيان بعرض البيانات المالية التي يجمع فيها جميع الكيانات التي يسيطر عليها^(٣٦). ويثير تطبيق هذا النص مسائل رئيسية عديدة لمنظمة مثل الأمم المتحدة، بما في ذلك مسألة ما إذا كان ينبغي النظر إلى جميع صناديق الأمم المتحدة وبرامجها على أنها فروع تابعة للمنظمة وما إذا كان ينبغي تطبيق مفهوم التوحيد على المبادرات المشتركة وإذا كان الأمر كذلك فمن هي المنظمة التي ينبغي تعيينها بصفة الكيان الأم. هذه اعتبارات قانونية ومالية وسياسية هامة يتعين تناولها والاتفاق عليها، والأنسب أن يكون ذلك في خلال مرحلة الإعداد المبكر، على نحو ما أوصى به مجلس مراجعي الحسابات^(٣٧). وعلى أساس توصيات اللجنة الاستشارية^(٣٨) تناول تقرير الأمين العام هذه المسألة، وأكد صعوبة امتثال الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية^(٣٩). ولاحظ الفريق المعني بمشروع تنفيذ المعايير

(٣٥) التوحيد هو عملية تقديم البيانات المالية لجميع الكيانات التي تشكل الكيان المبلغ كما لو كانت البيانات المالية لكيان واحد. وتشمل هذه العملية إضافة جميع البنود سطرًا وطرًا وإلغاء أي معاملات أو أرصدة قائمة بين أعضاء الكيانات المبلغة. ويتعين على الكيانات أن تمتثل إلى السياسات والتصنيفات عند تقديم المعلومات المالية لعملية التوحيد (المعيار المحاسبي ٦).

(٣٦) السيطرة هي السلطة التي تحكم السياسات المالية والتشغيلية لكيان آخر وذلك للاستفادة من الكيانات التابعة له.

(٣٧) A/63/5 (المجلد الأول)، الفصل الثاني، الفقرة ١٠ (أ) والفقرة ٢٧.

(٣٨) A/63/496، الفقرة ٧.

(٣٩) A/64/355، الفقرات ١٢ و ٤٥-٤٧.

الحاسبية الدولية في الأمم المتحدة أن المعيار ٦ غير ملزم فيما يخص تحديد الكيان المبلغ "الأساسي"، الذي يمكن أن يكون ترتيباً إدارياً بدون هوية قانونية. وبالتالي فإن الأمم المتحدة والكيانات المرتبطة بها، بما فيها الصناديق والبرامج، غير مضطرة إلى إجراء عملية توحيد رسمية، مما يتيح اتباع نهج عملي في هذا المجال غير الواضحة معاملة. وفي نهاية المطاف، وافق الفريق المعني بمشروع تنفيذ المعايير الحاسبية الدولية في الأمم المتحدة على عدم تقديم بيانات موحدة.

٥٠ - وتعلق قضيتان أخريان حساستان سياسياً بالاعتراف بالإيرادات أي معالجة حالات التأخير في تحصيل الاشتراكات غير المسددة وتسجيل التبرعات. ففيما يتعلق بمسألة التأخير، بينما يجوز لمنظمة بموجب المعايير الحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة أن تسمح بحالات التأخر هذه، تشترط المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام تسجيل جميع الأصول (بما في ذلك المستحقات) بقيمتها العادلة. ولذلك، في الحالات التي قد يكون من غير المرجح فيها استلام المساهمات، يتعين تعديل قيمتها وفقاً لذلك. وقد يثير هذا نقاشاً سياسياً بشأن ما إذا كان يجوز لبعض الدول إعفاؤها من دفع اشتراكاتها المقررة بسبب متأخرات في الدفع وما إذا كان يتعين على دول أعضاء أخرى تغطية هذا النقص الحاصل. وكان على الصندوق الدولي للتنمية الزراعية أن يحل مشكلة مشابهة للامتنال للمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وأصدرت فرقة العمل ورقة بشأن الموضوع في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩. وأشار مجلس مراجعي الحسابات في حزيران/يونيه ٢٠٠٨ إلى أنه مع مجيء المعايير الحاسبية للقطاع العام قد يصبح من اللازم على المنظمات اتخاذ ترتيبات بالنسبة إلى الديون غير القابلة للتحصيل أو المدنين المتأخرين في الدفع.

٥١ - وتعني عملية الانتقال إلى الحاسبة القائمة كلياً على أساس الاستحقاق أن على مؤسسات منظومة الأمم المتحدة أن تسارع إلى تحديد المعايير التي يتعين تطبيقها على الالتزامات القانونية التي تقوم على أساسها التبرعات. ويعني تنفيذ المعيار الحاسبي الدولي ٢٣ أنه سيتعين دراسة شروط الالتزامات دراسة متأنية من أجل تحديد التاريخ والمبلغ الذي سينشر في البيانات المالية. وقد تتباين التزامات المانحين تبايناً كبيراً حسب المشروع أو الدولة المعنية. لذا من المهم تحديد درجة رسمية الالتزام أي: مركز الطرف الموقع ونوع الوثيقة (عقد تعهد، وثيقة ميزانية، وما إلى ذلك).

جيم - بعض التغييرات الحاسبية الأكثر تأثيراً

٥٢ - في دراسة استقصائية أجرتها فرقة العمل (انظر المرفق الثاني) حددت الجهات التي ردت على الاستبيان المعايير التي تراها الأكثر تأثيراً في منظماتها. وذكرت المنظمات جميعها ثلاثة معايير هي: المعيار الحاسبي ١ - عرض البيانات المالية، (وهو الأهم)؛ والمعيار ١٧ - الممتلكات والمنشآت والمعدات؛ والمعيار ٢٤ - عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية. ومن المتوقع أن تترتب آثار كبيرة أخرى على اعتماد المعيار ٣ - صافي

الفائض أو العجز للفترة، الأخطاء والتغييرات الأساسية في السياسات المحاسبية؛ والمعيار ١٢ - قوائم الجرد؛ والمعيار ١٨ - الإبلاغ القطاعي؛ والمعيار ١٩ - المخصصات والخصوم والأصول العرضية؛ والمعيار ٢٣ - إيرادات المعاملات بدون مقابل (الضرائب والتحويلات)؛ والمعيار ٢٥ - استحقاقات الموظفين؛ والمعيار ٣١ - الأصول غير الملموسة. وفيما يلي التعليقات على قضايا تحظى باهتمام خاص لدى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة.

١- عرض البيانات المالية

٥٣- حسب المعيار ١ - عرض البيانات المالية، "ينبغي عرض البيانات المالية سنوياً على الأقل"^(٤٠). لأن "جدواها... تضيع إذا لم تقدم إلى المستخدمين في فترة زمنية معقولة بعد تاريخ الإبلاغ. وينبغي للكيان أن يكون قادراً على إصدار بياناته المالية في غضون ستة أشهر من تاريخ الإبلاغ"^(٤١). وسيشكل هذا المطلب تحدياً لدى جميع المنظمات ومراجعي حساباتها الخارجيين لأن جميع حالات الإبلاغ المالي تقريباً تجري حتى الآن على أساس كل سنتين أو عدة سنوات.

٢- معالجة الأصول: الممتلكات والمنشآت والمعدات

٥٤- حسب المبدأ الأساسي للمعيار ١٧ (منقح)، ينبغي "رسملة" الأصول المستخدمة لما يزيد على فترة مالية واحدة في بيان الميزانية. ويتيح هذا المعيار للكيانات بالاعتراف في البداية بالممتلكات والمنشآت والمعدات إما بتكلفتها التاريخية^(٤٢). أو بقيمتها العادلة^(٤٣)، ثم تسجيلها ضمن النفقات على مدى فترة استخدام كل أصل. ويرجع السبب في استخدام القيمة العادلة إلى صعوبة الإثبات الموثوق لتكاليف حياة المواد المدرجة ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يمتلكها كيان لفترة زمنية طويلة، والتي تنقلت بين مكاتب ميدانية، وما إلى ذلك. ويتعين تأييد كلا الأسلوبين بوثائق داعمة، مما يستدعي جهداً أكبر يستدعي العمل على تحديد وتصنيف جميع مواد الممتلكات والمنشآت والمعدات باستخدام منهجية تقييم ملائمة. وبالنسبة إلى قياس الممتلكات والمنشآت والمعدات لاحقاً، تتيح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الاختيار بين نموذج التكاليف ونموذج التقييم. إذ يجب التمييز بين التكاليف التي يتعين رسملتها والتكاليف التي ستسجل ضمن النفقات: وهذا أمر صعب في حالة وجود عملية معقدة من قبيل خطة الإصلاح الكبرى لمقر الأمم المتحدة في نيويورك.

(٤٠) المعيار المحاسبي الدولي ١، الفقرة ٦٦.

(٤١) المرجع نفسه، الفقرة ٦٩.

(٤٢) التكلفة التاريخية: قيمة الأصل على أساس التكلفة الحقيقية للشراء.

(٤٣) القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل، أو تسوية الخصم، بين أطراف عارفة، وراغبة في معاملة متساوية. وتحدد هذه القيمة تقريباً بالقيمة السوقية.

ففيما يتعلق بهذه الحالة، أوصى مجلس مراجعي الحسابات أن تنظر شعبة الحسابات في رسملة أعمال التجديد الجارية لأصول منظمة الأمم المتحدة.

٥٥ - وشكلت عتبة الاعتراف بالامتلاكات والمنشآت والمعدات موضوع نقاش حاد بين مؤسسات الأمم المتحدة، إذ ذهب البعض إلى تحديد عتبة أعلى لخفض التكاليف الإدارية لجمع البيانات والاحتفاظ بها، بينما ذهب آخرون إلى وضع عتبة أدنى لضمان السيطرة بشكل أفضل على الامتلاكات والمنشآت والمعدات. ويبلغ المستوى الذي أوصت به فرقة العمل ٥٠٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة. وحالياً، ليس هناك أي شرط للاعتراف بأصول التراث^(٤٤).

٥٦ - وتقتضي المحاسبة القائمة على الاستحقاق أن تنقص قيمة المواد التي تدخل ضمن الامتلاكات والمنشآت والمعدات على مدى فترة صلاحيتها. وهكذا يُخصم دورياً مبلغ من قيمة المادة المدرجة ضمن الامتلاكات والمنشآت والمعدات حتى تفقد قيمتها تدريجياً. وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ستمكن المعاملة المحاسبية لنقص القيمة الإدارة من اتخاذ قرارات عن علم فيما يخص مسائل من قبيل أعمال البناء والتجديد، لعدة سنوات سلفاً أحياناً. ويتطلب ذلك في الواقع وضع نموذج نظام لتخطيط موارد المشاريع يكون قادراً على القيام بعمليات حسابية تلقائياً وعلى تسجيل مقابل لها في النظام المحاسبي.

٥٧ - ورغم أنه في سياق الأمم المتحدة كثيراً ما يصعب تحديد طبيعة أصول المشاريع ومخزونها^(٤٥) من المهم التعرف عليها في البيانات المالية. وإذا كانت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تقدم تعريفين بشأن "الأصول" و"السيطرة" فإن تطبيق هذين التعريفين معقد وقد يؤدي إلى تفسيرات مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد تتوقف السيطرة على الأصول المنقولة من كيان ممول إلى شريك مُنفذ على دقة لغة اتفاقات التنفيذ و/أو استخدام الأصول.

٥٨ - وقد أدرج مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أحكاماً انتقالية لاعتماد بعض المعايير في البداية حتى تُمنح الجهات المعتمدة وقتاً إضافياً لكي تفي كلياً بمتطلبات المعايير. فعلى سبيل المثال، تُعفي الأحكام الانتقالية للمعيار المحاسبي ١٧ من شرط الاعتراف بجميع الامتلاكات والمنشآت والمعدات في البيانات المالية خلال السنوات الخمس الأولى من فترة الامتثال المتوقعة. وبما أن جميع المنظمات لديها ضمن الامتلاكات والمنشآت والمعدات مواد كثيرة يُنتظر أن تفقد قيمتها كلياً بنهاية فترة السنوات الخمس الانتقالية، فإن الاحتجاج بالأحكام الانتقالية سيعفيها من شرط الاعتراف أصلاً بهذه المواد في بياناتها المالية. وقد احتج برنامج الأغذية العالمي، على سبيل المثال، بهذه الأحكام في ٢٠٠٨، إذ لم يعترف إلا بالأصول الملموسة التي تتجاوز مدة صلاحيتها خمس سنوات من تاريخ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في المرحلة الأولى.

(٤٤) أصول التراث هي أصول تحمل دلالة ثقافية وبيئية وتعليمية وتاريخية (المعيار المحاسبي الدولي ١٧) من قبيل قصر الأمم في جنيف أو مبنى اللجنة الاقتصادية لأفريقيا في أديس أبابا.

(٤٥) انظر التعريف الوارد أعلاه في الحاشية ٤٣.

٥٩- ومن خلال إدراج برنامج الأصول المرسمة المتكاملة وبرنامج إدارة المخزون ضمن البرمجيات المحاسبية المالية، قد تحسن المنظمات من الضوابط الإدارية الحالية على أصولها من حيث موقعها وحالتها في جميع أنحاء العالم. وستكون لها أيضا القدرة على الكشف عن القيم المرسمة للأصول وفقاً للمعايير الدولية. إلا أن بعض المحاسبين شككوا في المزايا الاجتماعية لهذه الرسمة بالنسبة إلى المنظمات القطاعية والمواطنين، فيما يخص تكاليفها، لا سيما لسبب أن "الحكومات [والمنظمات الحكومية الدولية] لا توجد لأسباب تجارية وإنما لتقديم خدمات، اجتماعية بطبيعتها أساساً، وتقديم خدمات أخرى لا يرغب القطاع التجاري في المغامرة فيها لأسباب اقتصادية"^(٤٦).

الخطر: في البلدان الأولى التي اعتمدت فيها المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق (١٩٩١-١٩٩٢)، مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا، "أثيرت مخاوف [معينة] بشأن فعالية تكاليف رأس المال، عندما تُنفذ القواعد من جانب الإدارة العليا القواعد بدلا من تنفيذها عبر دمج مستخدمي هذه المعلومات وتثقيفهم"^(٤٧).

٣- استحقاقات الموظفين

٦٠- أقرت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى بجسامة الآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لا سيما أثر الاعتراف الكامل بالخصوم المتعلقة باستحقاقات الموظفين، مثل التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة، والإجازة السنوية، ومنحة العودة إلى الوطن. والواقع أن اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى لاحظت أنه بينما لا تتطلب المعايير المحاسبية الدولية سوى الاعتراف بهذه الخصوم والإبلاغ عنها، سيتعين تناول مسألة التمويل بالاهتمام ذاته وبالسرية نفسها^(٤٨).

٦١- وأثارت اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية هذه المسألة أول مرة عام ١٩٩٧، قبل التفكير في اتخاذ قرارات لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بمرور طويلا. واعترفت منظمة الأغذية والزراعة، وهي رائدة في هذا المجال، بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة منذ عام ٢٠٠١. بيد أنه الآن، وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية آخذ مجراه، سيتعين الاعتراف الكامل بالخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة في البيانات المالية. ونظراً إلى جسامتها، ورغم خطورة هامش عدم الوضوح الذي تتسم به التقديرات

(٤٦) The Ben Chu, former Deputy Accountant General of Malaysia, "Accrual accounting in the Public Sector", *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) International Public Sector Bulletin, issue 11*, February 2008

(٤٧) H. Mellet, Cardiff Business School (BS) and Neil Marriot, Winchester BS, "Resource accounting in the Public Sector: Problems of implementation", *ibid*

(٤٨) .CEB/2005/HLCM/R.24

التي تستخدم بارومترات مختلفة^(٤٩)، أصبح من الأهمية المتزايدة تحديد مصادر التمويل في الحاضر والمستقبل. وفي دورتي الجمعية العامة الستين والحادية والستين^(٥٠). أوصى الأمين العام بأن تعترف الأمم المتحدة في بيانها المالية بكامل الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة وبوضع استراتيجية تمويل ترمي إلى التمويل الكامل في غضون ٣٠ سنة. وبينما أحلت الجمعية العامة البت في هذا الموضوع، بادرت عدة منظمات، منها منظمة الأغذية والزراعة، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ومنظمة الأمم المتحدة للطفولة، وبرنامج الأغذية العالمي، ومنظمة الصحة العالمية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، باتخاذ خطوات لضمان الأموال الضرورية - وإن لم يكن ذلك بشكل كامل قط - من أجل تغطية هذه الخصوم^(٥١). وظلت منظمات أخرى مترددة بشأن أنسب الترتيبات في مجال التمويل، مشددة على ضرورة مواصلة تنسيق آليات التمويل والتزام الدول الأعضاء بشكل واضح، لأنها هي التي ستحدد في نهاية المطاف طرائق تمويل هذه التكاليف. وفي هذا الصدد، تُنصح الدول الأعضاء بأن تكون متسقة في قراراتها على صعيد جميع المنظمات التي تُعد أعضاء فيها، لا سيما إذا كانت هناك إمكانية وضع حل مشترك على صعيد المنظمة. وبالنسبة إلى الوقت الحاضر، سيعين على كل منظمة أن تنظر في الخيارين التاليين عند تقييم الأثر الطويل الأجل لهذا الالتزام مع ما ينطوي عليه كل خيار من مخاطر:

- في حالة الاتفاق على استراتيجية للتمويل، ينبغي أن يضمن الامتثال لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية إدارة الأموال في إطار صندوق يتضمن المساهمات التي تقدمها الدول الأعضاء مع الزمن وتكون له إيرادات استثمارية، مما يُيسر في المستقبل دفع الاستحقاقات إلى الموظفين السابقين؛
 - في حالة عدم وجود أي اتفاق على استراتيجية التمويل، قد يتأثر هذا الالتزام بحالة الاقتصاد وإدارة الأموال العامة، لا بالنسبة إلى الدول الأعضاء المعنية فحسب، بل بالنسبة إلى جميع الدول الأعضاء في المنظمة، التي سيعين عليها دفع مبالغ كبيرة في المستقبل إلى ميزانية المنظمة من أجل تغطية الالتزامات الحقيقية إزاء الموظفين السابقين.
- ٦٢- وفي حالة وجود استراتيجية تمويل متفق عليها، ستبرز المعايير المحاسبية الدولية مسؤولية الدول الأعضاء من خلال الكشف عن مستوى الخصوم مقارنة بأصول الأموال المتراكمة. وفي غياب هذه الاستراتيجية، ستقل مساءلة الدول الأعضاء. والعالم غير واضحة في كلتا الحالتين وقد أثبتت الأزمة المالية الأخيرة أن ليس هناك خيار من دون مخاطر. وقد تشكل استراتيجية التمويل المتفق عليها خياراً أسلم إذا أُديرت الاستثمارات إدارة جيدة كما يبدو الأمر في سياق آخر مع الصندوق المشترك للمعاشات التقاعدية لموظفي الأمم المتحدة.

(٤٩) انظر الوثيقة A/65/5 (المجلد الأول)، الفقرات ١٦٤-١٨٠.

(٥٠) A/60/450 و A/61/730.

(٥١) A/60/450، المرفق الأول.

٦٣- وحالياً، تسدد معظم الالتزامات إزاء الموظفين على أساس الخصم من المنبع، مع تغطية أية نسب غير ممولة من الموارد المتاحة في الفترة التي يتم فيها الدفع. ويعني هذا أن الفترات المحاسبية الأخيرة تتحمل عادة بعض التكاليف التي حدثت في فترات سابقة للاستحقاقات التي لم يُعترف بها من قبل وتراكت^(٥٢). وقد أثبتت الأزمة المالية الأخيرة الحاجة إلى تخطيط طويل الأجل.

٦٤- ويزداد تمويل الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة تعقيداً لأن العديد من الصناديق الاستثمارية ذات طبيعة قصيرة الأجل. فبعد غلقها لا تستطيع تقديم أي تمويل لاستحقاقات ما بعد انتهاء الخدمة إلى الموظفين السابقين الذين، بدؤوا العمل مع منظمة أخرى، على سبيل المثال. ويعني هذا أن الاستحقاقات المستقبلية سيتعين تغطيتها بكاملها من قبل المنظمة المستقبلية.

٤- مسألة الميزانية

٦٥- ينص المعيار المحاسبي الدولي ٢٤ (عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية) على إلزامية عرض مبالغ الميزانية مقارنة بالبيانات المحاسبية. ويتاح خياران عند الانتقال من المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة ("الأساس النقدي المعدل") إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:

(١) التطبيق الكامل لمبدأ الحسابات القائمة على أساس الاستحقاق على كل من الميزانية والحسابات العامة (في هذه الحالة سيكون رصيد الميزانية هو الفرق بين استحقاقات الميزانية والالتزامات الناشئة في معرض السنة المالية، بصرف النظر عن الحجم الذي قد يتم به الدفع أو التحصيل)؛

(٢) تطبيق مبدأ الاستحقاق على الحسابات العامة فقط، بينما يظل تنفيذ الميزانية خاضعاً للمبدأ النقدي (وفي هذه الحالة يوجد نظام "مزدوج" يتعين بموجبه إجراء مطابقة سنوية، تنشر في ملاحظات على البيانات المالية ويشهد عليها مراجع الحسابات). ومن التحديات الرئيسية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية مطابقة معلومات البيانات المالية مع الميزانيات، وقد تساعد تلك الممارسة في تحسين تقييم أداء المنظمة المبلغ. وسيقتضي ذلك إجراء مطابقة سنوية (أو فصلية) صريحة للميزانية والبيانات المالية. فعلى سبيل المثال، دُعيت الوكالة الدولية للطاقة الذرية من قبل مراجعي حساباتها الخارجيين إلى ربط الحسابات والميزانية بشكل أوثق^(٥٣). ويتمثل التحدي في كيفية تشجيع مديري البرامج على تحليل البيانات القائمة على الاستحقاق والاستفادة من النتائج.

(٥٢) WFP/EB.A/2007/6-A/1.

(٥٣) الوكالة الدولية للطاقة الذرية، حسابات الوكالة لعام ٢٠٠٧، GC(52)/11، الفقرة ١٠٠.

٦٦- وحتى ٢٠٠٦، لم يرفع هذا التحدي المزدوج سوى بلدين أوروبيين من أصل ٨ بلدان اعتمدت رسمياً المحاسبة القائمة على الاستحقاق وهي المملكة المتحدة (التي استغرقت ١٣ سنة لإكمال عملية الانتقال) وسويسرا.

٦٧- أما في الوقت الراهن، تجد معظم المنظمات الحكومية الدولية، التي انتقلت فعلاً إلى نظام المحاسبة القائمة على الاستحقاق (بما في ذلك الجماعة الأوروبية) من الصعب أن تبدأ العمل بالميزانية القائمة على الاستحقاق، في الأجل القصير على الأقل. وستستمر هذه المنظمات في عرض الميزانية على أساس النقد، محتجة بأن وضع الميزانية على أساس الاستحقاق لن تقبل به الدول الأعضاء فيها بسهولة. بيد أن الميزانيات النقدية يتعين تقديمها على أساس فترة مالية سنوية؛ بينما لمعظم منظمات الأمم المتحدة ميزانيات ممتدة لفترة سنتين بل لعدة سنوات. وهناك حجة أخرى يحتج بها في هذا الخيار وهي أن تنفيذ مرحلة المعايير المحاسبية الدولية يتطلب موارد مالية وبشرية كبيرة، مما يؤثر في قدرة المنظمات على القيام بمشروع كبير آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يُعد وضع الميزانية على أساس الاستحقاق أنسب لبيئة مستقرة مثل بيئة الأمانة العامة للأمم المتحدة. لكن هذه الميزانية أقل ملاءمة لظروف سريعة التغير، كما هو الحال في عمليات حفظ السلام.

٦٨- ورغم أن وضع الميزانية على أساس الاستحقاق ليس مطلباً بموجب المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن هذه الممارسة تدافع عنها عدة سلطات محاسبية، منها الاتحاد الأوروبي للمحاسبين، الذي ذكر في ٢٠٠٦ "أن من المهم الإشارة إلى أن استحقاقات المحاسبة القائمة على الاستحقاق لا يمكن إنجازها بالكامل وإدراجها إلا إذا كانت الميزانيات معدة أيضاً على أساس الاستحقاق. فبدون ميزانيات على أساس الاستحقاق، لن يستطيع المديرون الماليون إدارة مؤشراتهم الرئيسية على أساس الاستحقاق وبالتالي من غير المرجح أن يُضطلع بوظيفة مالية قائمة على أساس الاستحقاق على وجه أكمل. ومن غير الأرجح أن يُستغل كامل الإمكانيات الموجودة في المعلومات المالية القائمة على أساس الاستحقاق بوصفها أداة للإدارة المالية داخل السنة"^(٥٤).

٦٩- ومن شأن ترقية نظم تخطيط موارد المشاريع بغية السماح بالتسجيل المتزامن لكل نفقة في دفتر الأستاذ "القائم على أساس الاستحقاق" ودفتر الأستاذ "النقدي"، كما فعل بعض الباعة أصلاً، أن تيسر المقارنة بين المبالغ الحقيقية والأصلية. وسيطلب إعداد الجداول المقارنة بذل جهود مشتركة من قبل الموظفين المعنيين بكل من الحسابات والميزانية، الذين عملوا حتى الآن بشكل منفصل ويفتقرون إلى التجربة في هذا المجال الجديد.

Fédération des Experts Comptables Européens, "Accrual Accounting for more effective public (٥٤) .policy" (February 2006).

٥- الاعتراف بالإيرادات

٧٠- يُعد الاعتراف بالإيرادات مجالاً آخر من المجالات المكلفة تقنياً. فمعيار المحاسبة الدولي ٢٣ المعنون **الإيرادات من المعاملات غير التبادلية**^(٥٥) (مقابل الإيرادات من المبيعات أو الإيجار) يحدد متى ينبغي الاعتراف بالإيرادات وكيف ينبغي قياسها. وتنشأ الصعوبة بالنسبة لمؤسسات منظومة الأمم المتحدة، مقابل القطاع الخاص، أساساً من سواد مثل هذه المعاملات غير التبادلية (٨٠-٩٠ في المائة) في حالة هذه المؤسسات وضرورة التمييز بين مختلف أنواع هذه المعاملات المتعلقة بالإيرادات، مما ينبغي تسجيله بطرق مختلفة. وبينما ستخضع الاشتراكات المقررة إلى معاملة مشابهة على صعيد المنظمات، فإن مختلف أنواع اتفاقات التمويل الطوعي والتعهدات تدعو إلى معاملة خاصة للحسابات، لا ينبغي تحديدها إلا بعد التأني في استعراض وتفسير اتفاقات التمويل^(٥٦). وتثير آلاف الصناديق الاستثمارية المتفق عليها في منظومة الأمم المتحدة مشكلة حقيقية في هذا الصدد^(٥٧).

٦- الحاسبة على أساس الصناديق

٧١- تمثل الصناديق مجعماً للموارد المخصصة للقيام بأنشطة محددة أو تحقيق أهداف معينة وفقاً لقيود تشريعية أو غيرها من القيود التنظيمية المفروضة على استخدام تلك الموارد. وتقدم معظم مؤسسات منظومة الأمم المتحدة تقاريرها باستخدام الحاسبة على أساس الصناديق في إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة: وعليه، ينبغي للبيانات المالية أن تقدم التفاصيل والكشوف حسب الصندوق، محددة "طبيعة كل صندوق رأس مال وينبغي الكشف بشكل منفصل عن الحساب الاحتياطي، وسلطة إنشائه، والمستوى المأذون به، ومصدر تمويله، وحركاته في الصناديق المشكّلة له"^(٥٨). "ولدى عرض البيانات في الأعمدة، ينبغي للمنظمات أن تبين بوضوح الأموال التي هي رهن تصرف الدول الأعضاء في المنظمة المبلغة (مثل الميزانية العادية، وصناديق رأس المال العامل، وما إلى ذلك)، والأموال التي ليست كذلك (مثل الأموال الواردة من المانحين لتمويل المشاريع)"^(٥٩). بيد أن هذه القضايا غير متناولة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، التي لا تتحدث عن الحاسبة على أساس الصناديق، وذلك دليل آخر على أن احتياجات المنظمات الحكومية الدولية لم تكن في حسابان واضعي المعايير المحاسبية

(٥٥) عندما يتلقى كيان قيمة من كيان آخر دون أن يعطي بشكل مباشر مقابل هذه القيمة قيمةً مساوية لها تقريباً (مثل المنح، والهبات، والمساهمات).

(٥٦) على سبيل المثال، يجوز لمانح أن يفرض شرطاً على أصل منقول، يطلب فيه استخدام الموارد في غضون فترة سنتين ويطلب استرجاع القسط غير المستعمل.

(٥٧) انظر تقرير وحدة والتفتيش المشتركة ٧/٢٠١٠ "السياسات والإجراءات المتعلقة بإدارة الصناديق الاستثمارية في مؤسسات منظومة الأمم المتحدة".

(٥٨) المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة، التتقيح الثامن، (١-٢٠٠٧) الفقرة ٥٦.

(٥٩) المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة، التتقيح الثامن، الفقرة ٩.

الدولية. وقد أوصت فرقة العمل بوضع نهج منسق، لكن حتى وقت استعراض وحدة التفتيش المشتركة لم يتم التوصل إلى أي حل مشترك بسبب اختلاف الترتيبات الموضوعية مع المانحين وتضارب التفسيرات لمفهوم "الصندوق الاستئماني". وبعد ذلك، سيتعلق الأمر بمسألة التنفيذ لكل منظمة من أجل مناقشة ذلك والاتفاق عليه مع مراجعي حساباتها الخارجيين.

٧- معدلات صرف العملات الأجنبية وتوقيت البيانات المالية

٧٢- حسب معيار المحاسبة الدولي ٤- آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، "تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، من خلال ضرب مبلغ العملة الأجنبية بسعر الصرف الفوري السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة". وقد سلط المكتب الوطني لمراجعة الحسابات، وهو مكتب مراجعي الحسابات الخارجية لبرنامج الأغذية العالمي الضوء على هذا الحكم الوارد في المعايير المحاسبية الدولية، ليثبت أن النظام الحالي لتحديد سعر الصرف الساري في الأمم المتحدة شهرياً غير كافٍ بالنسبة إلى متطلبات المعايير المحاسبية الدولية لأن "سعر الصرف الساري هو سعر الصرف عند التسليم الفوري"^(٦٠). ووفقاً للمعايير، "قد يستخدم متوسط المعدل لأسبوع أو شهر لكافة المعاملات التي وقعت في أثناء تلك الفترة" ما دامت معدلات الصرف غير متقلبة كثيراً. غير أن فرقة العمل حلت هذه المشكلة في ٢٠٠٩. فقد تقرر بالنسبة إلى المنظمات الراغبة في استخدام السعر الصرف الرسمي للأمم المتحدة بدلاً من سعر الصرف الفوري أن تثبت عدم تسبب ذلك في أي تضارب مادي. ومتابعة لذلك القرار، وضعت إجراءات من أجل التخفيف مما أمكن من الاختلافات القائمة بين السعر الصرف الرسمي للأمم المتحدة وأسعار الصرف الفوري، بما في ذلك إحداث تعديلات منتصف الشهر عند بلوغ عتبات معينة. وتقرر كذلك إصدار سعر صرف رسمي للأمم المتحدة منقح بناءً على أسعار الصرف الفورية في نهاية شهري حزيران/يونيه وكانون الأول/ديسمبر لضمان عدم وجود أي اختلافات في الأسعار في تاريخ بيان الميزانية.

رابعاً - تنفيذ مشاريع المعايير المحاسبية الدولية في منظومة الأمم المتحدة

٧٣- لدى اعتماد جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية، نتج عن مبدأ الانتقال إلى هذه المعايير وجود استراتيجية من مستويين ستتعايش فيها المشاريع وستتواصل:

- على مستوى كل منظمة، يعد كل كيان مسؤولاً عن إنشاء فريقه المعني بالمشروع وتخصيص ما يكفي من الموارد البشرية والمالية لضمان نجاح عملية تنفيذ المعايير

(٦٠) المعيار المحاسبي الدولي ٤.

المحاسبية الدولية. وتوقعت الاستراتيجية الأولية المشتركة لهذه الأفرقة مرحلتين: إذ استهدف بعض "المعتمدين الأوائل" الامتثال اعتباراً من عام ٢٠٠٨ (ولم تبلغ هذا الهدف سوى منظمة واحدة)، بينما كان هدف المنظمات الأخرى الامتثال في ٢٠١٠؛

- على صعيد منظومة الأمم المتحدة، أُسندت إلى فرقة معنية بالمشروع على صعيد المنظومة المشتركة مهمة وضع سياسات محاسبية لتعزيز ودعم فهم متسق لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة، وتيسير النظر في قضايا التنفيذ المشترك التي يوجد فيها نطاق لاتباع نهج مثمر على صعيد المنظومة^(٦١).

ألف - مشروع مجلس الرؤساء التنفيذيين في منظومة الأمم المتحدة المعني بالتنسيق على صعيد المنظومة

١- مشروع مشترك بين الوكالات

٧٤- بعدما تم اختيار المعايير المحاسبية الدولية أصبح من اللازم ترجمة كل مطلب من مطالب هذه المعايير الدولية إلى مبادئ توجيهية وورقات سياساتية تستخدمها كل منظمة لمشاريعها واحتياجاتها الخاصة. وكان التعاون بين الوكالات أمراً أساسياً. والواقع، كما قال مراجع الحسابات الخارجية السابق لمنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، "من الأهمية بمكان أن تشارك اليونيدو في الاجتماعات المختلفة وتساهم في تحقيق الاتساق على مستوى المنظومة في تفسير متطلبات المعايير المحاسبية وتطبيقها على نطاق المنظومة بأكملها"^(٦٢).

٧٥- وفي إطار أنشطة ممولة بشكل مشترك في ميزانية الأمم المتحدة، بدأ مشروع أول، يعرف باسم "مشروع المعايير المحاسبية" في عام ٢٠٠٥ ليحدد السبيل الذي ستسلكه منظومة الأمم المتحدة لتتماشى مع المعايير المحاسبية الملائمة^(٦٣). وانتهى هذا المشروع في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥ بتوصية باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. واعتمدت اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى مشروعاً جديداً للفترة ٢٠٠٦-٢٠٠٩. بميزانية سنوية قدرها ١ ١٦٠ ٠٠٠ دولار من دولارات الولايات المتحدة في السنة^(٦٤) من أجل دعم تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة وضمان التنفيذ المنسق ووفورات الحجم. ومُدّد هذا المشروع حتى ٢٠١١، لكنه حُفّض إلى مبلغ ١,٣٣ مليون دولار لفترة السنتين. ويتضمن

(٦١) A/62/806.

(٦٢) اليونيدو، تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن حسابات منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية للفترة المالية من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٦ إلى ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٧، IDB.35/3، الفقرة ١٣.

(٦٣) CEB/2005/HLCM/R.21.

(٦٤) انظر الجدول الوارد في الوثيقة A/64/355.

هذا المشروع قائداً للفريق وموظفين اثنين من الفئة الفنية. ويرفع الفريق المنشأ على صعيد المنظومة الذي يوجد مقره في نيويورك، والذي خُفض عدده بشدة أيضاً، تقاريره إلى اللجنة التوجيهية، المشكّلة من منطمتين من كل مركز من المراكز الرئيسية لمنظمة الأمم المتحدة (نيويورك، جنيف، فيينا وروما) التي تجتمع كل شهرين - وتعد مسؤولة أمام فرقة العمل - وتتألف من كبار موظفي الشؤون المالية من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة وتكلف بوضع أولويات المشاريع، وتحديد المنجزات واستعراض التقدم المحرز في مجال المعايير المحاسبية الدولية. ووضع هذا الفريق سياسات محاسبية واسعة من أجل دعم الاتساق وتنسيق وتيسير النظر في قضايا التنفيذ المشترك حيث يكون اتباع نهج على نطاق المنظومة مثمراً ويحسن جودة التقارير المالية. ووضع الفريق أيضاً عملية استعراض تشرك أربعة أفرقة للتركيز الإقليمي تتضمن مهنيين محاسبين من مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وتقوم "أفرقة التركيز" هذه، التي يوجد مقرها في نيويورك، و جنيف، وفيينا، وروما، باستعراض السياسات المحاسبية والورقات التوجيهية التي يعدها الفريق وتقدم توصيات وتعليقات يحللها الفريق ثم يقدمها إلى فرقة العمل لاستعراضها والموافقة عليها. وفي ٢٠١٠ أنشئت أفرقة عاملة مشتركة بين الوكالات من أجل تقاسم المعرفة والخبرة بشأن متطلبات رئيسية محددة من المعايير المحاسبية الدولية من قبيل استحقاقات الموظفين، والكيانات المراقبة، والخدمات المشتركة، وقوائم الجرد والحقوق الممنوحة من أجل استخدام أماكن العمل في إطار ترتيبات مشتركة^(٦٥) بينما كان فريق المنظومة يقدم التوجيه والدعم في مجال السياسة العامة. وختاماً، يعد الفريق مسؤولاً أيضاً عن تمثيل الإصدارات المحاسبية للأمم المتحدة المقدمة إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بنفوذ محدود في مجرد مراقب ضمن ناد.

٧٦- وإذا كان معظم محاسبي المنظمات الذين استجوبوا في ٢٠٠٩ وجدوا أن التعاون بين الوكالات مفيد جداً، أعرب بعضهم عن القلق إزاء ما رأوه توحيداً مفرطاً حتى في الحالات التي ليس من الثابت فيها أن "الحجم الواحد يناسب الجميع". ولوحظ كذلك أن عملية التوحيد قد أخرجت التوصل إلى توافق في الآراء بشأن السياسات الرئيسية المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية من قبيل معاملة الإيرادات، والنفقات وأصول المشاريع. ومراعاة لهذه الملاحظات النقدية قررت فرقة العمل في أيار/مايو ٢٠١٠ السماح بالتنوع في سياسات المحاسبة الناشئة في أوساط المنظمات وإدارة هذا التنوع، الناشئ من الاختلافات الموجودة في أطرها التنظيمية، وترتيباتها المؤسسية، وولاياتها، وعملياتها التجارية وما إلى ذلك: وسيوضع أساس للسياسات والممارسات عند اللزوم، وستُنشأ عمليات على صعيد المنظومة من أجل مواصلة الرصد والتنسيق.

(٦٥) على سبيل المثال مركز فيينا الدولي، الذي أذنت النمسا باستخدامه لبعض مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، بدون رسوم من غير رسوم الصيانة، أو الأحكام الموجودة في اتفاقات مركز القوات (أو البعثات) التي توقعها إدارة الأمم المتحدة لعمليات حفظ السلام. ولم تتخذ المعايير المحاسبية الدولية ترتيبات لمثل هذه الحالات.

٢- المنجزات والخدمات

٧٧- في ٢٠٠٦، أنتجت الفرقة أول مجموعة من السياسات والتوجيهات الحاسوبية القائمة على المعايير الحاسوبية الدولية لكي تستعرضها أفرقة التركيز الإقليمية الأربعة. ومنذ ذلك الحين، أنجزت الفرقة مذكرات إخبارية، وورقات ومبادئ توجيهية تفصل المقترحات من أجل توحيد السياسات/التوجيهات الحاسوبية الممثلة للمعايير الحاسوبية الدولية. وحتى كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩، أدت الورقات والمذكرات الإخبارية ومحاضر الاجتماعات ذات الصلة التي أعدها الفريق إلى صدور ٥٩ ورقة ومبادئ توجيهية بشأن سياسات الحاسبة، استعرضتها فرقة العمل ووافق عليها لاحقاً كل من شبكة الأمم المتحدة للشؤون المالية وشؤون الميزانية واللجنة الإدارية رفيعة المستوى^(٦٦).

٧٨- ويعد الفريق مسؤولاً أيضاً عن صيانة صفحة المعايير الحاسوبية لمجلس الرؤساء التنفيذيين على شبكة الإنترنت وعن تحديثها باستمرار وخدمة الجلسات نصف السنوية لفرقة العمل. وقد دُعي فريق وحدة التفتيش المشتركة إلى حضور اجتماعه في أيار/مايو ٢٠٠٩ في روما وقدم عرضاً عن إعداد استعراض وحدة التفتيش المشتركة.

٧٩- ويعمل الفريق مع المنظمات، متتبِعاً تقدمها إزاء الامتثال للمعايير الحاسوبية الدولية من خلال استخدام استبيان ذي قائمة مرجعية يُبعث إليها بشكل منتظم. ويتواصل الفريق أيضاً مع مراجعي الحسابات الخارجيين لهذه المنظمات، مزوداً إياهم بنسخ من ورقاته ومبادئه التوجيهية. وبالإضافة إلى ذلك، أنشأ الفريق عملية رسمية للتواصل مع الفريق التقني التابع لفريق مراجعي الحسابات الخارجيين من أجل التماس آرائه بشأن السياسات والتوجيهات الحاسوبية^(٦٧).

٨٠- ومن الإنجازات المهمة لهذا الفريق وضع دورات تدريبية بشأن المعايير الحاسوبية الدولية لاستخدامها على صعيد المنظومة. وبعد تأخر دام عدة سنوات، أُكملت الآن كل الدورات البالغ عددها ١٨ دورة. وتتضمن سبع دورات تدريبية على الحاسوب وإحدى عشرة دورة تدريبية بقيادة مدرب، وتوجد الآن على الإنترنت وفي شكل قرص مدمج. وبينما تعد كل منظمة مسؤولة عن وضع خططها التدريبية في مجال المعايير الحاسوبية الدولية وتنظيم التدريب وفقاً لتلك الخطة، تعد هذه الدورات مفتوحة للمشاركين من جميع المنظمات.

٨١- وتتراوح المنتجات التدريبية ما بين المواضيع العامة المتعلقة بالمعايير الحاسوبية الدولية إلى مواضيع متخصصة تقنياً. وكما هو مبين في التقرير المرحلي لمجلس الرؤساء التنفيذيين بشأن المعايير الحاسوبية الدولية، كانت التعليقات الواردة بشأن الدورات التدريبية إيجابية جداً. ويتوقع أن تستمر هذه الدورات التدريبية لعدة سنوات، حسب الخطط التدريبية والجدول الزمني للتنفيذ لدى كل منظمة.

(٦٦) توجد القائمة في المرفق الأول لكل من التقريرين المرحليين A/62/806 و A/64/355.

(٦٧) A/62/806.

٨٢- وتشمل آفاق العمل ما يلي: حل أية مشاكل ناشئة، وإجراء تقييم رسمي للمواد التدريبية؛ وصيانة الدروس (إجراء التعديلات استجابة للتطورات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية)؛ وترجمة الدورات إلى الفرنسية والإسبانية. ووافقت اللجنة الإدارية رفيعة المستوى على الموارد المرصودة للفترة ٢٠١٠-٢٠١١ من أجل إدارة المعلومات المتعلقة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية وإيصالها، ومواصلة تطوير السياسات والتوجيهات المحاسبية والمشاركة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لكنها لم ترصد أي اعتمادات لأعمال أخرى بشأن التدريب المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية.

٨٣- ورغم صغر حجم الفريق (قائد فريق برتبة ف-٥ و٣ موظفين من الفئة الفنية في ٢٠٠٨، خفضوا إلى قائد فريق برتبة ف-٥، وموظفين من الفئة الفنية متفرغين وموظف من فئة الخدمات العامة يشتغل لبعض الوقت بالنسبة للفترة ٢٠١٠-٢٠١١)، ثمة توافق عام على أن هذا الفريق يقوم بدور كبير في مجال تيسير العمل المشترك بين الوكالات فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية داخل مجلس الرؤساء التنفيذيين لمنظمة الأمم المتحدة.

باء - مشاريع المنظمات: القضايا الاستراتيجية والتنوع

١- الحوكمة وإدارة التغيير

٨٤- حسب الاتحاد الأوروبي للمحاسبين^(٦٨)، ثمة عدة شروط رئيسية يتعين استيفائها سلفاً في كيانات القطاع العام حتى لا تكون المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق عملاً ناجحاً تقنياً فحسب، ولكن تحسن أيضاً من نوعية الإدارة المالية وتزيد من الاستقلالية والشفافية لعملية تقديم التقارير المالية. ومن بين هذه الشروط ما يلي:

- التشاور والقبول؛
- مشاركة مهنيي المحاسبة وغيرهم من الجهات ذات المصلحة؛
- الاشتراك في وضع المعايير المحاسبية؛
- الدعم من مراجعي الحسابات الخارجيين؛
- التدريب الشامل في مجال الإدارة؛
- النهج الثقافي الملائم؛
- متانة عملية مراجعة الحسابات؛
- بيئة خالية من الفساد؛
- الوعي بالجدول الزمني الضروري؛

(٦٨) الاتحاد الأوروبي للمحاسبين، ٢٠٠٣، المرجع نفسه.

- القدرة في مجال تكنولوجيا المعلومات؛
- الرغبة في استخدام الحوافز والعقوبات؛
- النهج القائم على أساس الاستحقاق.

المخاطر: يشكل أي من هذه الشروط خطراً جسيماً.

٨٥- ويعتقد المفتش أن من الصعب الآن معرفة ما إذا كانت هذه الشروط موجودة داخل مؤسسات منظومة الأمم المتحدة ما بين ٢٠٠٥ و٢٠٠٧، حينما كانت تتخذ قرارات فردية وجماعية بشأن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من عام ٢٠١٠.

٨٦- ويعدّ مفهوم "القبول" ذا صلة خاصة في حالة هذا الإصلاح ويعني، في السياق الحالي، رغبة موظفي الخدمة المدنية في القبول بأن عمليات الإصلاح ستغير دور المسؤولين عن الإدارة المالية، بنفوذ ومسؤوليات متغيرة بشكل كبير. وينبغي لمفهوم القبول أن يتجاوز فريفاً صغيراً نسبياً من التكنوقراطيين. **ويجب على الإدارة أن تقتنع بأن هذا القرار، إذا اتبع بشكل جدي، سيقدم مزايا واضحة وملموسة إلى المنظمة، معوضاً بذلك عن الصعوبات والتعقيدات التي عرفتتها هذه المرحلة الانتقالية.** ونظراً إلى الطبيعة الحاسمة لهذا المشروع، فإن التزام كبار مسؤولي الإدارة والمالية الكامل أمر أساسي، لا سيما وأن هذا المشروع يتطلب تغييراً كبيراً في السلوك المهني ومن شأنها أن يواجه مقاومة.

٨٧- والمقاومة متأصلة في عملية التغيير. وعلى نحو ما ذكره جون ب. كوتر، أحد الخبراء الرواد بشأن الإدارة التجارية في العالم حيث قال "كلما أرغمت المجتمعات البشرية على التكيف مع ظروف متغيرة، ظهر الألم"^(٦٩). وبناءً على ملاحظته لأخطاء شائعة في قيادة التغيير، عرض عملية مهمة من ثماني مراحل يمكن إنجازها على النحو التالي:

- إيجاد شعور بالاستعجال؛
- إنشاء تحالف موجه؛
- وضع رؤية واستراتيجية؛
- إيصال رؤية التغيير؛
- التمكين للعمل على نطاق واسع؛
- إحداث مكاسب في الأجل القصير؛
- جمع المكاسب وإحداث المزيد من التغيير؛
- ترسيخ نهج جديدة في الثقافة.

(٦٩) .Leading change: Why transformation efforts fail. John P. Kotter. Harvard Business Review, 1994.

٨٨- تتناسب المراحل الثلاثة الأولى بشكل جيد داخل سياق عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية: فمن أجل إحداث التغيير مع الحركة داخل منظمة، يتعين إحداث تحالف موجه قوي. وتعدّ التشكيلة الصحيحة من الأفراد، ومستوى الثقة والرؤية المشتركة عوامل رئيسية في نجاح هذا الفريق وفي اختراق القوى الداعمة للحفاظ على الوضع كما هو عليه. وعلاوة على ذلك، لا يمكن لقائد قوي وحده أن يحدث التغيير. إذ يجب على هذا الفريق أيضاً أن تكون له مصداقية كبيرة داخل المنظمة لكي يكون فعالاً.

٨٩- من الواجب على كبار المديرين فهم أهمية المزايا المتوقعة جنيهاً من عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وفهم نطاقها.

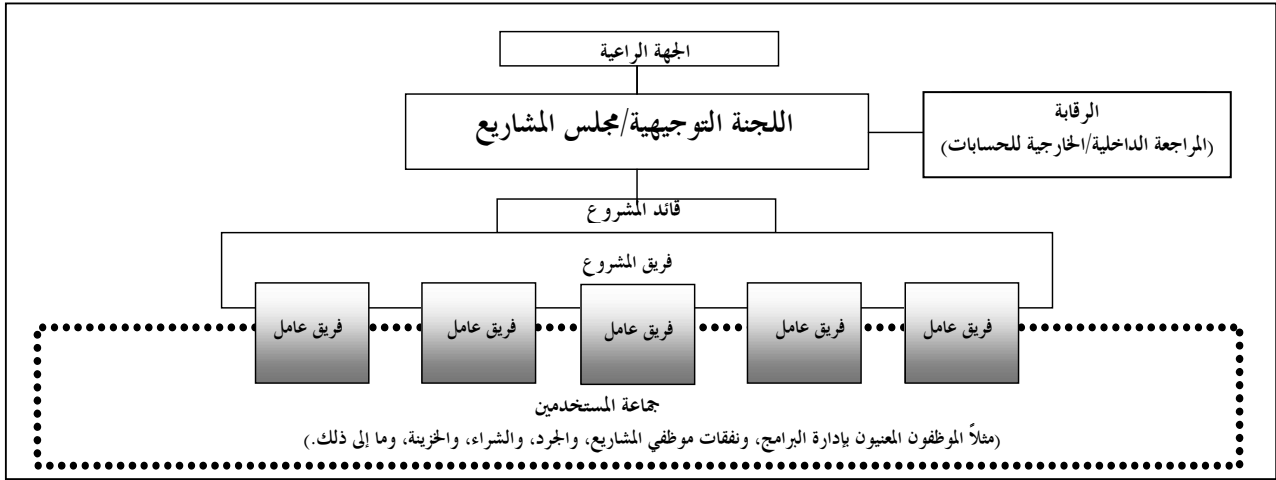
الممارسة الفضلى ١

يقتضي نجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية إنشاء لجنة توجيهية مشتركة بين الإدارات المعنية بمشروع المعايير المحاسبية الدولية أو هيئة تقابلها مكلفة بضمان فهم الإدارة العليا لأهداف عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية ولرؤيتها. وينبغي لهذه اللجنة أن يُعهد إليها بولاية متعددة السنوات وأن تشمل موظفين أو استشاريين متخصصين في التصميم المسبق لنظم تخطيط موارد المشاريع وتصميم هذه النظم وتنفيذها.

٩٠- واعتمد معظم المنظمات هيكلًا موحدًا لإدارة المشاريع (انظر الشكل ١ أدناه) ويشمل راعياً، في معظم الحالات (يقدم الريادة الاستراتيجية والسياسية)؛ ولجنة توجيهية/مجلساً توجيهياً للمشاريع (يجتمع شهرياً، ويسدي المشورة بشأن القضايا الاستراتيجية والسياسية ويقدم الدعم على "مستوى الإدارة العليا")؛ وهيئة داخلية و/أو خارجية للرقابة (تقدم آراءها إلى اللجنة التوجيهية)؛ وقائداً للمشروع وفريقاً للمشروع (ينفذ الأعمال).

٩١- ويستمد فريق المشروع عموماً دعمه من الأفرقة العاملة، المشكلة من مهنيين من جميع المجالات الوظيفية ذات الصلة، والمكلفين بمهمة تقديم الخبرة التقنية على أساس الأنشطة التجارية المحددة لمنظمتهم.

الشكل ١ هيكل مشترك لإدارة المشاريع



٩٢ - وثمة ممارسة جيدة هي إنشاء وظيفة متفرغة لقائد المشروع، يقدم تقاريره مباشرة إلى الإدارة العليا وتعطاه السلطة الضرورية للتغلب على المقاومة التي سيحدثها لا محالة فرض إصلاح كبير وممارسات تنظيمية وثقافة تقدم التقارير. ويرد هيكل إدارة مشروع المعايير المحاسبية الدولية في الأمم المتحدة في رسم بياني للجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية في تقرير لها (A/63/496).

٩٣ - ولم تضع بعض المنظمات، منها منظمة العمل الدولية والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، هيكلًا رسميًا لتنفيذ المشروع. فقد كانت فرق التنفيذ التابعة لها فرقا غير رسمية تقدم التقارير إلى المراقب أو إلى مدير المالية. ويشك المفتش في أن تكون هياكل الدعم هذه فعالة ويتفق مع أولئك الخبراء الذين يرون أن إنشاء تحالف قوي على رأس كل منظمة سيديم مشاريع من هذا الحجم وسيوصل رؤية هذه المشاريع وطابعها الاستعجالي.

٩٤ - وللعديد من المنظمات عنصر كبير معني بتكنولوجيا المعلومات داخل فريق المشاريع التابع للمنظمة نظراً إلى ضرورة ترقية نظم تكنولوجيا المشاريع من أجل دعم المعايير المحاسبية الدولية (انظر الفصل الثالث، الفرع باء -٤). بيد أنها أبقّت أيضاً على مشروع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية مستقلاً عن عنصر تخطيط موارد المشاريع الذي يُعدّ أكبر كثيراً. وتتمثل الممارسات الجيدة في وضع المشروعين المتميزين تحت سلطة واحدة، أي مجلس مشترك معني بالمشروعين؛ كما هو الحال في منظمة الأمم المتحدة للطفولة، أو تحت قيادة قائد مشترك (برنامج الأغذية العالمي). ويوجد الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية بصدد تنفيذ مشروع مشترك لتبسيط تخطيط موارد المشاريع والمعايير المحاسبية الدولية. وتعدّ منظمة الصحة العالمية المنظمة الوحيدة التي لم تقم بإنشاء مشروع تنفيذي مستقل بما أن المعايير المحاسبية

الدولية جزء لا يتجزأ من مشروعها لتخطيط موارد المشاريع، ولو أدى الأمر إلى إهمال بعض جوانب الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٢- تحليل الثغرات والمستخدمون

٩٥- من الحاسم أولاً تقييم نطاق وحجم العمل المخطط. فعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية تقتضي قدراً كبيراً من الاستعراض والتحليل للعمليات التنظيمية، إلى جانب صياغة السياسات وتوجيه الإجراءات. ففي مرحلة ما، يتعين على كل وكالة منفذة أو منظمة منفذة أن تصوغ سياساتها، وفقاً لعملياتها التجارية وأهدافها. ووفقاً للمثل اليوناني القديم: "اعرف نفسك"، ينبغي أن يقوم التخطيط على أساس رؤية واضحة للأهداف الموكلة إلى الكيان المعني وعلى أساس معرفة متعمقة لأنشطته الحالية، وعملياته وتدفقاته المتعلقة بالمحاسبة. ومن الممارسة الجيدة أن يحدد منذ البداية الأولى مضمون الإبلاغ في إطار المعايير المحاسبية الدولية من خلال دمج الإبلاغ التشغيلي المالي وتحديد المستخدمين الحاليين والمحتملين للتقارير المالية المقبلة. ويشمل المستخدمون الداخليون كبار المديرين، والدوائر الآذنة ومراجعي الحسابات الداخليين. وحتى حزيران/يونيه ٢٠١٠، استعرضت ٨١ في المائة من المنظمات المعايير وحددت أثر كل معيار منها. ولم تكن منظمة الأمم المتحدة ضمن تلك المجموعة.

٩٦- ويشمل المستخدمون الخارجيون أعضاء الهيئات الإدارية، والحكومات، ومراجعي الحسابات الخارجيين، والمحللين السياسيين والماليين، ووكالات التصنيف، ووسائط الإعلام والجمهور عموماً. وينبغي تزويد المستخدمين بمعلومات مالية بشأن مسائل من قبيل الموارد التي يتحكم فيها الكيان، وتكلفة عملياته (تكاليف تقديم السلع والخدمات)، ومعلومات معززة عن تدفق النقد وغير ذلك من البيانات المالية المفيدة لتقييم الموقع المالي للكيان والتغيرات الجارية فيه، ولتحديد ما إذا كان يعمل بطريقة اقتصادية وفعالة. ويجوز للمستخدمين أيضاً استخدام التقارير المالية لتقييم ريادة المنظمة فيما يتعلق بالموارد وامتنالها للقوانين. وإجمالاً، تحدد نوعية المعلومات المقدمة في التقارير المالية الفائدة من هذه التقارير بالنسبة إلى المستخدمين. وفي هذا الصدد، تقتضي المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق من الكيانات أن تبقى على سجلات كاملة بالأصول والخصوم الموجودة في بيانات ميزانياتها وتحديد وتسجيل أي معاملات خارج بيانات الميزانية.

الممارسة الفضلى ٢

من أجل نجاح الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، من الحاسم أولاً القيام بتحليل للفجوات داخل العمليات التجارية، والإجراءات، والإبلاغ المالي والخصائص الوظيفية المطورة في إطار المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة ثم إجراء تحليل متعمق لمتطلبات كل معيار من المعايير المحاسبية الدولية ولأثره.

٣- استراتيجية تدريجية ومخططة

٩٧- ينبغي للمنظمات ألا تدعي امتثالها للمعايير المحاسبية الدولية حتى تضع وتختبر جميع السياسات والإجراءات التي تحكم تطبيق هذه المعايير. وفي إطار استراتيجية الاعتماد، ينبغي لكل منظمة أن يكون لديها جدول زمني ملائم لإجراء التغييرات السياسية والإجرائية اللازمة، فختار "إما عملية الانفجار الكبير"، أو تحديد تاريخ التنفيذ في يوم موعود بشكل مسبق بمدة كبيرة، أو التنفيذ التدريجي، حسب مجموعات المعايير. وكان الرد الجماعي لمنظمة الأمم المتحدة هو اتباع "نهج الانفجار الكبير"؛ حيث حدد المعتمدون الأوائل (١ كانون الثاني/يناير) ٢٠٠٨ موعداً للامتثال وحدد الآخرون (١ كانون الثاني/يناير) ٢٠١٠ موعداً لهذا الامتثال. بيد أن استراتيجيات بعض المنظمات كانت في الواقع سيئة التحديد وتوقفت فترة الانتقال على البيئة السائدة وعلى نوعية القيود. ففي بعض الحالات كانت عملية الانتقال شديدة التأثير بتوصيات شركات استشارية.

٩٨- وتبين تجربة البلدان التي انتقلت أولاً إلى المعايير المحاسبية الدولية (نيوزيلندا، وكندا، والولايات المتحدة، والمملكة المتحدة) أن عملية انتقالها استغرقت ١٠ سنوات في المتوسط. أما عملية الانتقال الفرنسية، وهي من نوع "الانفجار الكبير"، فلم تستغرق سوى خمس سنوات (٢٠٠١-٢٠٠٦)، بفضل فصل واضح للمسؤوليات (خدمات الترخيص والاعتماد)، والمعايير التي اقترحتها الخبراء البريطانيون والأمريكيون والكنديون، وفوق كل شيء، بفضل مساعدة فريق متخصص مكون من ١٥ خبيراً لمدة خمس سنوات.

٩٩- وعلى غرار منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، خلال الفترة ذاتها (٢٠٠٠-٢٠٠٥) وبالقدر نفسه من النجاح، جربت الجماعة الأوروبية عملية مستعجلة جيدة التحضير. فامتثلت للأجال المحددة في أنظمتها المالية لإعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية؛ وأجرت دراسات جدوى ودراسات مالية في ٢٠٠٢؛ وقامت بدراسات محاسبية في ٢٠٠٣؛ وجمعت في ٢٠٠٤ جميع المعلومات اللازمة للميزانية الافتتاحية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥. ويتبين من ذلك أن "استراتيجية الانفجار الكبير" ليست مطابقة للتخطيط الصارم فحسب، بل قد تبرره أيضاً.

١٠٠- ويتيح نهج "الانفجار الكبير" عدة مزايا واضحة ويمكن أن يساعد المنظمات على أن تصبح ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية بشكل أسرع. بيد أن لهذا النهج مخاطر أكبر إذ مع التغيير الحالي، يتعين اتخاذ سلسلة من الإجراءات المتزامنة، وتلك حالة صعبة على فريق صغير معني بالمشروع أو على منظمة معقدة. وقد اختار فريق تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية التابع للأمم المتحدة أن يتدرج في تضمين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية بقدر ما تسمح به نظم المعلومات الحالية في المنظمة، مدركاً أن عام ٢٠١٣ سيكون صعباً للغاية، مع وجود بعض المكاتب تعمل بالحاسبة وفقاً للمعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة وأخرى تعمل بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. ويجري البحث عن حل في إطار فريق أو موجا. بيد أن ذلك يثير

شكوكاً بشأن إمكانية بلوغ هدف الامتثال في ٢٠١٤. ومهما كان الاختيار الاستراتيجي، لا سيما عند اعتماد هذا النهج، تشجع المنظمات على القيام، بالتشاور مع مراجعي حساباتها الخارجيين، بمجموعة من الحسابات "التجريبية" تغطي فترة تسعة أشهر قبل عرض بيانها المالية السنوية الأولى الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية، من أجل اختبار مدى استعدادها للمعايير المحاسبية الدولية. وسيتمكن ذلك من الحصول على انطباعات مهمة بشأن حجم التعديلات والتحسينات الضرورية للحصول على رأي غير مشروط لمراجعة الحسابات بشأن امتثال بيانها المالية للمعايير المحاسبية الدولية في نهاية السنة. وينبغي لها أيضاً أن تقوم بتحديث منتظم لخطط اعتمادها لمعايير المحاسبة الدولية ولميزانيتها، وفقاً لتوصية مجلس مراجعي الحسابات المقدمة إلى مفوضية الأمم المتحدة السامية لشؤون اللاجئين^(٧٠) ووكالة الأمم المتحدة لغوث وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى^(٧١).

١٠١- ويثير ذلك مسألة أخرى، وهي مدى إمكانية إدارة عمليات الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بالتزامن مع الأساليب المحاسبية التقليدية. وفي رأي المفتش، ثمة خطر جسيم ومحتمل للتضحية بالأنشطة الحالية من أجل ضمان الامتثال في المستقبل وإثقال كاهل الموظفين بالأعمال المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية زيادة على التزامهم المعتادة. وقد تتضرر نوعية المهام المنجزة في كلتا الحالتين، مما يحول دون إجراء أي مقارنة صحيحة بين الفترات المالية الحالية واللاحقة.

١٠٢- وقد تشكل المنافسة بين مبادرات الإدارة مخاطر جسيمة أخرى ينبغي مراعاتها من قبل الإدارة العليا والهيئات الإدارية. ففي ٢٠٠٩، قرر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، بموافقة مجلسه التنفيذي، أن يؤجل عملية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية داخله من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٢. وقرر أيضاً أن يغير نهجه في تنفيذ جميع المعايير المحاسبية الدولية من نهج تدريجي إلى نهج "الانفجار الكبير". وكان العامل الرئيسي الذي ينبغي مراعاته هو التخفيف من المخاطر الناشئة من تعدد مبادرات التغيير المتنافسة على نطاق المنظمات، لا سيما تنفيذ إصلاح نظام العقود في الأمم المتحدة والنظام الجديد لإقامة العدل داخل المنظومة، اللذين أمرت بهما الجمعية العامة وتقرر دخولهما حيز النفاذ في تموز/يوليه ٢٠٠٩. وضمنت عملية تأجيل التنفيذ أيضاً أن يستثمر البرنامج الإنمائي ما يكفي من الوقت والموارد لتقديم برنامج شامل لإدارة التغيير (مثلاً تنظيم دورات تدريبية شاملة والقيام بحملات إعلامية)، والسماح بالوقت الكافي للمكاتب القطرية من أجل الاستعداد للآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية، من قبيل الوصول إلى مستويات ملائمة فيما يخص ملاك الموظفين والحصول على مجموعات المهارات الضرورية على سبيل المثال. وسيجنب ذلك إثقال كاهل المكاتب القطرية في أثناء ٢٠٠٨ عندما يتوقع منها المشاركة في عدد من المبادرات الكبرى الأخرى، مثل تنفيذ خطط وضع الميزانيات على أساس النتائج والخطط الاستراتيجية.

(٧٠) A/63/5/Add.5، الفصل الثاني، الفقرة ٥٢.

(٧١) A/63/5/Add.3، الفصل الثاني، الفقرة ٥١.

الممارسة الفضلى ٣

في حالة وجود عملية انتقال كبرى في بيئة المشروع، من المهم أن تعيد المنظمات تقييم استراتيجيتها الأولى في مجال الاعتماد، وتعديلها عند اللزوم.

٤ - إدارة المشاريع

١٠٣ - تعد الإدارة السليمة، والمسؤولية على المشروع، وتحديد المسؤوليات بشكل واضح وإسناد المهام، وإشراك جميع الأطراف المعنية على مستوى عال وإيجاد مواطن التآزر بين المشاريع الفرعية أموراً رئيسية لتحقيق عملية انتقال سلس إلى المعايير المحاسبية الدولية. وكما جاء على لسان أحد مسؤولي الجماعة الأوروبية معلقاً على نجاح تجربة الجماعة الأوروبية حيث قال "ليست المشكلة الكبرى في المعايير، ولا في السياسات المحاسبية، إنما هي في إدارة المشاريع".

١٠٤ - وحتى حزيران/يونيه ٢٠١٠، كانت هناك ٨٦ في المائة من المنظمات لها جدول مفصل وخطة مشروع مفصلة (٨١ في المائة حتى كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩). وبعض المنظمات (مثل اليونيسيف، والبرنامج الإنمائي، وبرنامج الأغذية العالمية، واليونيسكو، ومنظمة الطيران المدني الدولي) لها عمليات رسمية لإدارة المشاريع، كانت في كثير من الأحيان ثمرة الدروس المستخلصة من إدارة المشاريع والمبادرات الاستراتيجية السابقة. ثم هناك منظمات أخرى (مثل منظمة الأغذية والزراعة والوكالة الدولية للطاقة الذرية ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع) اعتمدت أدوات موحدة لإدارة المشاريع مثل برنامج "مشاريع في بيئات مراقبة" (PRINCE2)^(٧٢). ومن الميزات الرئيسية لهذا البرنامج ما يلي:

- التركيز على تبرير الأعمال التجارية؛
- وجود هيكل تنظيمي محدد لفريق إدارة المشروع؛
- وجود نهج تخطيطي قائم على المنتجات؛
- التأكيد على تقسيم المشروع على مراحل قابلة للإدارة والمراقبة؛
- المرونة في التطبيق على مستوى ملائم للمشروع^(٧٣).

١٠٥ - ثمة أفرقة مشاريع عديدة لها مكون كبير لتكنولوجيا المعلومات نظراً إلى ضرورة ترقية نظم تكنولوجيا المعلومات لكي تتعامل مع المعايير المحاسبية الدولية. ويحدث ذلك اعتماداً متبادلاً حقيقياً بين المشاريع، فعلى سبيل المثال، شكلت الصعوبة في تمويل مشروع

(٧٢) برنامج مشاريع في بيئات مراقبة هو أسلوب قائم على العمليات من أجل إدارة المشاريع إدارة فعالة - وذلك معيار يستخدم بشكل موسع من حكومة المملكة المتحدة والقطاع الخاص.

(٧٣) انظر العنوان التالي: <http://www.prince2.com/what-is-prince2.asp>.

تخطيط موارد المشاريع في الأمم المتحدة سبباً رئيسياً لحالات التأخر التي عرفها مشروع المعايير المحاسبية الدولية. ثم هناك أفرقة أخرى، ويتعين على مجلس مراجعي الحسابات أن يوصي بوضع اللمسات النهائية على الجدول الزمني المفصل وخطط المشاريع لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية^(٧٤).

١٠٦ - وإضافة إلى اعتماد مبادئ المحاسبة القائمة على الاستحقاق، من التدابير الضرورية لتحقيق التطابق مع المعايير المحاسبية الدولية وضع نظام جديد للمحاسبة المتكاملة. وسيقدم هذا النظام الأدوات اللازمة لعرض الحسابات القائمة على الاستحقاق، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالأساليب المحاسبية، وقواعد التقييم ومبادئ المحاسبة المعتمدة. وسيؤدي ذلك إلى تحسين نوعية الإبلاغ المالي وإلى تقديم صورة أدق للحالة المالية للمنظمة من حيث الأصول والخصوم، وتنفيذ الميزانية والتدفق النقدي.

١٠٧ - ولهذا الغرض يتعين وضع مجموعة كاملة من السياسات المحاسبية. وحسب الجماعة الأوروبية من اللازم القيام بما يلي:

- تحديد الجهات المسؤولة عن وضع واستعراض السياسات قبل الموافقة النهائية؛
- وضع جداول زمنية للتطوير والموافقة؛
- تحديد المعاملات والأرصدة التي يتعين وضع سياسات محاسبية لها؛
- تحديد مستوى التوجيه الذي سيلزم بشأن السياسات. (قليل من التوجيه ملائم عندما يكون الموظفون على علم بالمحاسبة القائمة على الاستحقاق وبالمعايير المطبقة)؛
- استعراض السياسات المحاسبية الحالية لتحديد ما إذا كانت ملائمة في إطار الأساس الجديد للمحاسبة؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها من مصادر التوجيه المرجعي لمعاملات وأحداث محاسبية محددة؛
- الحصول على قائمة كاملة من الأحداث المحاسبية داخل بيان الميزانية وخارجه؛
- وضع ميزانية افتتاحية ملموسة ووضع إجراءات للمراقبة الداخلية^(٧٥) من أجل ضمان دقة البيانات وكما لها؛
- إدارة المراقبة الداخلية (السياسات والإجراءات المتصورة والموضوعة من قبل الإدارة لضمان قانونية ونظامية المعاملات، لا سيما من خلال ضمان الحفاظ على الأصول

(٧٤) A/65/5، (المجلد الأول)، الفقرة ٣٣.

(٧٥) المراقبة الداخلية في سياق المحاسبة تعرف بشكل واسع على أنها المجموعة الكبيرة من السياسات والإجراءات المصممة والموضوعة من قبل إدارة المنظمة لضمان الأصول والمعلومات، وجودة سجلات المحاسبة وإنتاج المعلومات المالية والإدارية الموثوقة في الوقت المناسب.

والمعلومات، وجودة السجلات المحاسبية وإنتاج المعلومات المالية والإدارية الموثوقة في الوقت المناسب؛

- ضمان قابلية التبادل^(٧٦).

١٠٨- ووجد المفتش أن أفرقة المشاريع تعمل بشكل أفضل عندما تعمل بالمبادئ التالية:

- وجود مسؤوليات واضحة ومتفق عليها داخل الفريق المتعدد التخصصات؛
- يحدد الأفراد لتمثيل كل مجموعة من المستخدمين؛
- تجري الأفرقة اجتماعات منتظمة على جميع المستويات؛
- يؤكد نهج الفريق المرنة بدلاً من التشديد على التصلب.

المخاطر:

- التقليل من حجم الموارد الضرورية لفريق المشروع؛
- الخلط بين دورَي فريق المشروع واللجنة التوجيهية؛
- وجود لجنة توجيهية شكلية صرفة؛
- طغيان وظيفة واحدة داخل اللجنة التوجيهية^(٧٧) (أو مجلس إشرافي).

الممارسة الفضلى ٤

تفقد المعايير المحاسبية الدولية أفضل ما يكون إذا عوملت معاملة مشروع متكامل ومتميز. ولتيسير عملية التنفيذ، ينبغي اعتماد منهجيات ثابتة لتخطيط المشاريع وتنفيذها، تتضمن عناصر محددة بشكل واضح من قبيل الأهداف الاستراتيجية، والنواتج، والآجال، والمقاييس وإجراءات الرصد.

٥- تخطيط الموارد في المؤسسة

١٠٩- يُعدّ وضع نُظم جديدة لتخطيط الموارد في المؤسسة شرطاً أساسياً للعملية التدريجية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية من قبل مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وفي الوقت الحاضر، توجد هذه النظم إما في مرحلة الإعداد والعمل التام، أو في عملية نشرها إلى المكاتب الميدانية. وإلى جانب تحليل شامل للشغرات ينبغي إعداد تقييم واقعي للمهام المرتبطة

(٧٦) انظر لجنة الجماعات الأوروبية، بلاغ من اللجنة، (2002) COM.

(٧٧) تتضمن اللجنة التوجيهية مشاركين من المالية، والميزانية والموارد البشرية، وتكنولوجيا المعلومات، والتدريب، والعلاقات الخارجية، والمستخدمين الميدانيين، ومن مراجعة الحسابات.

بالتغييرات الضرورية. وقدر الإمكان، ينبغي تصافر الجهود والتعاون الوثيق في إطار مشروع المعايير المحاسبية الدولية وتخطيط الموارد في المؤسسة^(٧٨).

١١٠- وفي الحالات الرائدة للجماعة الأوروبية وبرنامج الأغذية العالمي، تبين أن مجرد وضع الميزانية أمر مشبط للهمة. فالميزانيات الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من ١ كانون الثاني/يناير من السنة س ستقوم على أساس بيانات الميزانية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر من السنة س ناقص ١ محوّل من المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية^(٧٩).

١١١- وتسوق الجماعة الأوروبية مثلاً حياً عن التحديات التي ستنشأ في هذا الصدد. فجميع المعلومات اللازمة للمحاسبة على أساس الاستحقاق قد حُمّلت في نظام المحاسبة المركزي للجماعة الأوروبية في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥. وشملت هذه العملية ما يزيد على ٧٠٠٠ فاتورة أو مطالبة لتسديد التكلفة، و ٣٠٠٠٠ مدخل مالي تمهيدي، و ٩٢٠٠٠ أصل و ٣١٠٠٠ ضمان. وطُلب إلى كل دائرة^(٨٠) التحقق من دقة هذه التحليلات بحلول ١ أيار/مايو ٢٠٠٥، وفي تموز/يوليه ٢٠٠٥ طُلب إلى أزيد من ٥٠ مديراً عاماً ورئيساً للدائرة المصادقة رسمياً على ميزانيتهم التشغيلية الافتتاحية. وبعد عمليات التحقق والمراقبة، صادق كل مدير عام على الأرقام لكن مع طلب بعض التصويبات لضمان جودة البيانات. ووردت آخر مصادقة في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٦. وفي ٢٠٠٥ كان مجمل العمل في مرحلة الانتقال هو وضع الصيغة النهائية للأرصدة المستحقة الافتتاحية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥، وهو ما ثبت أنه عمل مُضنّ بالنسبة إلى ميزانية كل من المديرين العامين وجميع الدوائر. وأجرت ميزانية المديرين العامين عمليات استعراض وتحقق من تماسك البيانات من أجل ضمان جودتها.

الممارسة الفضلى ٥

من أجل التقليل إلى أدنى مستوى ممكن من المشاكل الانتقالية المحتملة، من الأجدى وضع استراتيجية لإعداد الأرصدة الافتتاحية بالمعايير المحاسبية الدولية بالنسبة لتاريخ التنفيذ المستهدف (اليوم الأول من السنة الأولى للامتثال) وكذا الرصيد الختامي لليوم السابق، على أساس المعيار المحاسبي السابق (المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة)، لكن مع ترجمة واضحة إلى مصطلحات المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة إلى الرصيد الافتتاحي للسنة المستهدفة.

(٧٨) انظر تقرير اللجنة الاستشارية لشؤون الإدارة والميزانية A/64/531، الفقرة ١٢.

(٧٩) يتعين تحويل البيانات المالية للسنة السابقة لإظهار البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

(٨٠) الدائرة وحدة إدارية داخل الجماعة الأوروبية.

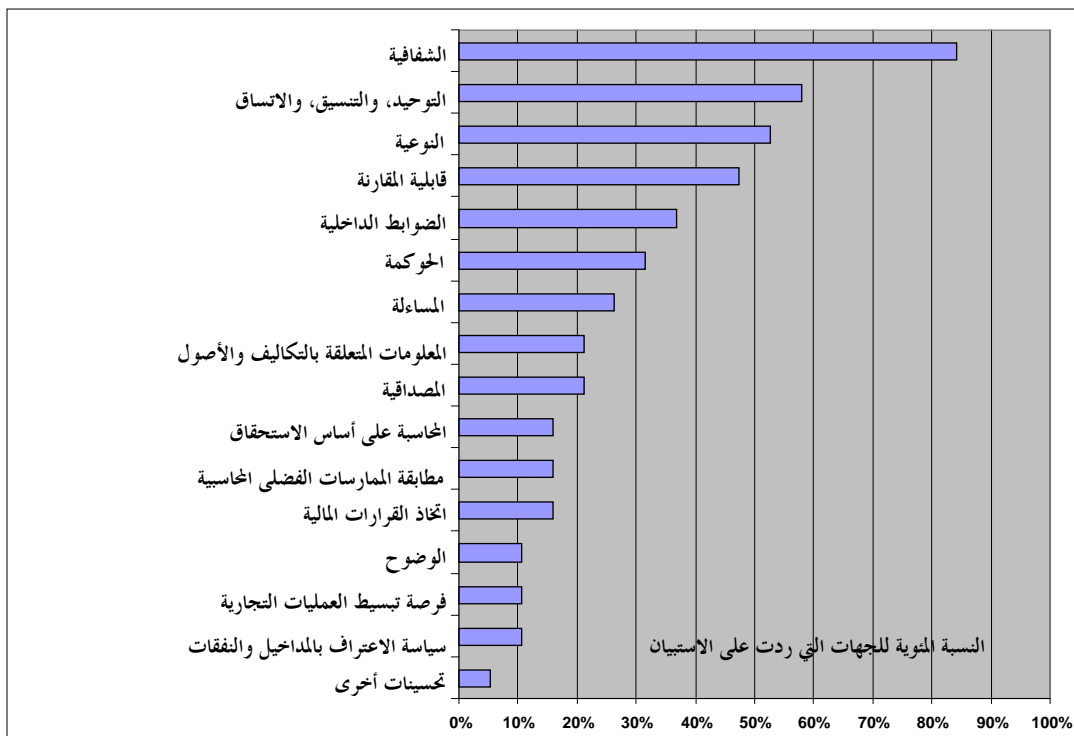
٦- مساهمة الهيئة الإدارية وتوقعاتها الأولية

١١٢- قررت الدول الأعضاء اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على أساس مزايا متوقعة لمنظمتها وتخصيص موارد محددة لهذا الغرض. لذا يحق للهيئات الإدارية أن تظل على علم بالتقدم المزمع تحقيقه والتقدم الفعلي المحرز في أثناء عملية الانتقال؛ حتى وإن كان ذلك يعني الاستثمار في جهود من أجل صياغة التقارير مما ييسر بعض القضايا التقنية الشديدة. وينبغي للمديرين بوجه خاص أن يتبادلوا توقعاتهم وأن يقارنوها بالإنجازات، في روح من الإدارة القائمة على أساس النتائج.

١١٣- وتبين الردود الواردة من الأمانات إلى وحدة التفتيش المشتركة أن المزايا الرئيسية التي تتوقعها مؤسسات منظومة الأمم المتحدة من عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية هي: تحسين البيانات المالية من حيث الشفافية (٨٤,٢ في المائة من الردود)، وتحسين الضوابط الداخلية (٣٦,٨ في المائة)، وكذا مزايا أخرى على النحو المبين في الشكل ٢.

الشكل ٢

المزايا المتوقعة من الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

الممارسة الفضلى ٦

بهدف ضمان المشاركة المتواصلة للهيئات الإدارية في عملية التغيير وكسب التزامها، ينبغي إطلاع الهيئات الإدارية بانتظام على التقدم المحرز في مجال تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية وطلب اعتماد هذه الهيئات للقرارات ذات الصلة، لا سيما فيما يتعلق بالتعديلات الواجب إجراؤها على النظام المالي وتخصيص الموارد لهذا المشروع.

ويُتوقع من التوصيات التالية أن تعزز المساءلة، والفعالية والكفاية:

التوصية رقم ١

ينبغي للهيئات التشريعية أن تطلب إلى رؤسائها التنفيذيين إصدار تقارير مرحلية منتظمة بشأن حالة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

التوصية رقم ٢

ينبغي للهيئات التشريعية أن تقدم ما يكفي من الدعم والموظفين والتمويل الضروري لضمان الانتقال الناجح والفعال إلى المعايير المحاسبية الدولية.

٧- الموارد البشرية

١١٤- حسب البيانات المستقاة من استبيان فرقة العمل لكانون الثاني/يناير ٢٠٠٩، كان لدى ٥٢ في المائة من المنظمات مدير مشروع متفرغ، و٣٣ بالمائة كان لها مدير مشروع غير متفرغ، بينما لم تعين بعد ١٤ في المائة من المنظمات مديراً متفرغاً أو مدير مشروع غير متفرغ (خُفِّضت النسبة إلى ٥ في المائة في حزيران/يونيه ٢٠١٠). وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، أفادت ٦٨ في المائة من الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة أن لها الموارد البشرية اللازمة للعمل بشكل خاص على تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، لم تعين مديراً للمشروع سوى ٨٨ في المائة من المنظمات التي تتوقع الامتثال في ٢٠١٠. وعادة ما تستمد المشاريع المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية الدعم من فرقة صغيرة (من أربعة موظفين في الأقصى) ومن مدير للمشروع معين من أجل التفرغ للعمل. أما بقية أعضاء الفريق فعادة ما يعملون على المشروع من غير تفرغ، إضافة إلى مهامهم الحالية. ومن الأساسي أن تحلل المنظمات التغييرات الضرورية وتحدد الثغرات الممكنة في نطاق مواردها البشرية الحالية. وعليها أن تقرر بشأن إمكانية الحصول على الخبرة اللازمة من الموظفين الحاليين و/أو ضرورة توظيف خبراء خارجيين من أجل الاضطلاع بالمهام ومواجهة التحديات الناشئة. وبالنسبة إلى بعض الأفرقة، يتعين التفاوض مسبقاً بشأن الوقت الذي يتعين تكريسه لمشروع المعايير المحاسبية الدولية (على سبيل المثال الاتحاد البريدي العالمي).

ففي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠، كان افتقار الفريق المعني بالمعايير المحاسبية الدولية إلى الموظفين بالقدر الكافي أحد الأسباب الرئيسية التي أوردتها المنظمات لاضطرارها إلى مراجعة مواعيد تنفيذ المعايير. وليس انتقال أعضاء فريق المعايير المحاسبية الدولية من منظمة إلى أخرى هو ما يساعد على حل المشكلة عموماً. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، لم يكن لدى ٦ منظمات بعد فريق كامل من الموظفين معني بالمعايير المحاسبية الدولية.

١١٥- واستناداً إلى الدروس المستفادة حتى الآن، من الرئيسي البدء في مشروع المعايير المحاسبية الدولية لإجراء تحليل أساسي للثغرات وجرد للمهارات من أجل الوقوف على الخبرة والتجربة الحالية الموجودة لدى المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والمالية داخلياً وتحديد مدى ضرورة تكملة القدرة الداخلية بالخبرة الخارجية وإلى متى.

الخطر: من شأن استراتيجية لا تراعي متطلبات المعايير المحاسبية الدولية من الموارد البشرية أن تؤدي إلى نفور الموظفين عندما تتعارض واجباتهم العادية مع واجبات المشروع.

الممارسة الفضلى ٧

خلال عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، ينبغي للمنظمات أن تحدد وأن تدرج في الميزانية لاحقاً الموارد البشرية الإضافية الضرورية في المجال الإداري وفي مجال الميزانية والمالية لا من أجل ضمان التنفيذ الفعال لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية فحسب بل لضمان ما يكفي من القدرة على مواصلة الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في المستقبل أيضاً. وعند الضرورة، ينبغي الحصول على تمويل إضافي من الهيئات الإدارية أو من مصادر أخرى مع تجنب أي تضارب في المصالح.

الممارسة الفضلى ٨

من الأساسي مراعاة تكاليف تدريب الموظفين من أجل الانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية. وينبغي إتاحة الموارد المالية لتدريب الخبراء في مكان العمل في مجال المحاسبة والأعمال التجارية وإدارة التغيير أو في مجال توظيف خبراء خارجيين.

١١٦- ذكرت معظم المنظمات في ردودها على استبيان وحدة التفتيش المشتركة أن لها قدرة "كافية" أو "كافية جزئياً" من الموارد البشرية. ورغم ذلك، ونظراً لضيق الوقت المتاح لديها، واجهت هذه المنظمات صعوبات في إيجاد خبراء في مجال المعايير المحاسبية الدولية. ذلك أن منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، ومفوضية الأمم المتحدة السامية للاجئين، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع تفتقر جميعها إلى العدد الكافي من الموظفين من أجل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية بنجاح. وبالإضافة إلى ذلك، أضحى توظيف هؤلاء الخبراء أصعب وأكثر كلفة بسبب الطلب المتزامن عليهم من قبل

الحكومات، والبلديات والمنظمات (لكونهم فئة خاصة جديدة). ورغم أن نجاح المشروع يتوقف على الخبرة المتاحة، لا تستطيع المنظمات أن تقدم سوى عقود قصيرة الأجل بسبب القيود التي تعانيها الميزانية، مما يجعل شروط التعاقد أقل جاذبية. ورأت بعض المنظمات، ومنها الأمم المتحدة، واليونسيف، وبرنامج الأغذية العالمي، أن إدراج محاسبين معتمدين في أفرقة مشاريعهم أمر مفيد. وتبديداً لمخاوف بشأن متطلبات الموارد البشرية في المستقبل، شدد ممثل للأمم المتحدة في اجتماع لفرقة العمل على ضرورة البدء فوراً في توظيف محاسبين معتمدين والعمل أيضاً على إيجاد طريقة للاحتفاظ بهم، على الأقل طيلة مرحلة التنفيذ. واضطر مجلس مراجعي الحسابات، في تحليله الصارم للقضايا المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية في الأمم المتحدة، إلى أن يوصي بزيادة عدد موظفي الفريق المعني بالمشروع^(٨١). وتقدم اليونسيف واليونسكو أمثلة عن الممارسات الجيدة في هذا الصدد. فقد أعدت اليونسيف شبكة غير رسمية من المهنيين من أجل إشراك خبراء داخليين في المشروع بينما تتوقع اليونسكو أن تبلغ درجة عليا في إشراك الموظفين طيلة العملية. وترمي سياسة اليونسكو إلى ضمان الفهم الكامل لهيكل اليونسكو وعملاتها في أثناء عملية الاعتماد، كما تيسر سياستها أيضاً الاحتفاظ بالمعارف المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية داخل المنظمة. وبالتالي، فإن الدور الرئيسي لفرقة إدارة المشروع يُضطلع به داخلياً. ويقدم الاستشاريون وشركة المحاسبين الدولية PricewaterhouseCoopers الدعم، بالأساس في شكل مشورة ومساعدة مستمرين في إدارة المشروع والمساهمات التقنية، عقب استعراض وثائق المعايير المحاسبية الدولية.

٨ - الموارد المالية

١١٧ - رغم الصعوبات القائمة في مجال التمويل، دأبت جميع المنظمات تقريباً على العمل في إطار الميزانيات المخصصة لمشاريعها المتعلقة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، متسببة أحياناً في صعوبات كبرى للموظفين المعنيين. فمن أجل تمويل المشروع، تستخدم المنظمات ميزانيتها العادية، وأموالها الخارجة عن الميزانية، وأموالها الاحتياطية، ومبالغها المرحلة وفائض ميزانيتها من السنوات السابقة. وبينما كانت بعض الأمانات دقيقة جداً في تقديراتها، لم تقدر أخرى احتياجات مشروع المعايير المحاسبية الدولية حق تقديرها.

١١٨ - ويبين تحليل البيانات المتاحة، وإن كانت غير مقارنة إلى حد ما، بشأن ميزانيات المعايير المحاسبية الدولية وتخطيط الموارد في المؤسسة أنه بينما كانت لمنظمات كبرى من قبيل البرنامج الإنمائي ومنظمة الأغذية والزراعة ميزانيات تنفيذ كبيرة بأرقام مطلقة (نظراً لحجمها ولتعدد مكاتبها الميدانية) شكلت الميزانيات المخصصة للمعايير المحاسبية الدولية وتخطيط الموارد في المؤسسة في المنظمات الصغرى من قبيل المنظمة العالمية للأرصاد الجوية، والمنظمة البحرية الدولية والاتحاد البريدي العالمي نسبة كبيرة من ميزانياتها السنوية العامة. وفي منظمة الصحة

(٨١) A/65/5 (المجلد الأول)، الفقرة ٣٣.

العالمية، لم يُعتبر مشروع المعايير المحاسبية الدولية مشروعاً خاصاً. وعلاوة على ذلك، تبين أن ضمان التمويل للمشروع أمر صعب للغاية في بعض المنظمات الصغرى، لا سيما عندما لا يتسنى تقديم المخصصات من الأموال إلا من المبالغ "المرحلة" من الميزانية (منظمة الطيران المدني الدولي على سبيل المثال) أو عبر المبالغ الفائضة من السنوات السابقة (وذلك ثاني أفضل حل في حالة وجود قيود على السياسة المتعلقة بوضع الميزانية أو في حالة دورات الميزانيات غير المطابقة). ومنذ حزيران/يونيه ٢٠١٠ كانت لجميع المنظمات ميزانية معتمدة لفترة انتقالية إلى المعايير المحاسبية الدولية. وأوصى مجلس مراجعي الحسابات اللجنة الخامسة التابعة للأمم المتحدة برصد دقيق للتكاليف من أجل منع تصاعدها بشكل مفرط لا لزوم له (١٢ أيار/مايو ٢٠٠٩).

٩- تخطيط الموارد في المؤسسة وتفاعلاته مع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية

١١٩- يجمع نظام تخطيط الموارد في المؤسسة جميع البيانات والعمليات في نظام موحد لتكنولوجيا المعلومات. ويشمل ذلك توحيد عدة تطبيقات برمجية للمنظمة أو جميعها، ومنها المالية، والموارد البشرية، واللوجستيات، والشراء، والمخزون، وما إلى ذلك. فعلى سبيل المثال، عندما يصدر أمر بالشراء، تبدأ عملية الشراء، ويُختار مورّد، وتُطلب السلع وتُستلم في المستودع وترد فاتورة وتُدفع. وتسري البيانات المتعلقة بهذا النشاط عبر مختلف الوحدات الوظيفية لكيان ما. فتقتبس كل وحدة التفاصيل المتعلقة بعملياتها وتساهم من ثم في إعداد البيانات المالية. ومن ميزة تخطيط الموارد في المؤسسة أن المستخدمين يستطيعون تحصيل المعلومات ذات الصلة في النظام ذاته في أي وقت بدلاً من الاضطرار إلى البحث عنها في عدة تطبيقات منفصلة. ولهذا السبب يُعد نظام تخطيط الموارد في المؤسسة أفضل وسيلة للمعايير المحاسبية التي تتطلب مساهمات من مجالات وظيفية عديدة داخل كيان ما.

١٢٠- وتتطلب عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية تحليلاً خاصاً للثغرات لجميع نظم المعلومات القائمة (القديمة)، بهدف التأكد من مدى قدرتها على دعم إنتاج حسابات قائمة على الاستحقاق (بما في ذلك دفاتر أستاذ المخزون ودفاتر أستاذ العملاء والموردين)؛ والتواصل مع النظم الأخرى؛ واتخاذ تدابير أمنية فعالة. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، أجرت ٩١ في المائة من المنظمات تقييمات للتغيرات الضروري إجراؤها على نظمها المعلوماتية.

١٢١- وتعيّن على معظم المنظمات أن تُحدّث نظمها الحالية لتخطيط الموارد في المؤسسة أو أن تستعيض عن نظمها القديمة (مثل نظام المعلومات الإدارية المتكامل الذي تستخدمه الأمم المتحدة) من أجل تحقيق بيئة ممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية. وتشكل التغيرات التي يتعين إحداثها في إجراءات المحاسبة من أجل تحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية فرصة لاستحداث عمليات ملائمة جديدة من خلال تطوير النظم القديمة الحالية أو تكييفها أو الاستعاضة عنها. ومن الأسباب الداعية إلى إحداث نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة ضرورة دمج مختلف النظم أو كون معظم النظم القديمة لم تعد قادرة على القيام بعمليات

معينة ضرورية في إطار المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما أن هدفها الأولي كان يتمثل في مكنته الأنشطة اليدوية بدلاً من تحديث العمليات التجارية. وهذا ما يفسر السبب الذي دعا منظمات كبرى لا مركزية من قبيل منظمة الصحة العالمية، ومنظمة الأغذية والزراعة والأمم المتحدة إلى اتخاذ قرار يقضي بربط تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية بمشاريع تخطيط الموارد في المؤسسة التي تشارك فيها المكاتب الميدانية واللامركزية. وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، أجرت ٩٠ في المائة من المنظمات تقييمات للتغيرات التي أحدثت في نظمها.

المخاطر: قد يتطلب الاحتفاظ بهذه النظم القديمة أو محاولة ترقيتها إجراء تدخل يدوي قد يزيد من خطر الوقوع في عدم الدقة والنقصان فيما يخص البيانات المحصل عليها يدوياً والمستخدم لإعداد البيانات المالية.

من ناحية أخرى، يثير ربط مشاريع المعايير المحاسبية الدولية بشكل وثيق بالمشاريع الجديدة الكبرى لتخطيط الموارد في المؤسسة التي تشارك فيها المكاتب الميدانية واللامركزية خطر وقوع حالات تأخر كبير تُضاف إلى عدم التيقن من الجداول الزمنية، نظراً لكون تنفيذها مشروطاً بالتمويل وإدارة مشاريع تخطيط الموارد في المؤسسة.

١٢٢- ومراعاة لخصوصيات كل منظمة وحالة هيكلها المتعلق بتكنولوجيا المعلومات، ينبغي للتحليل الاستراتيجي للمزايا مقابل التكلفة في الأجل القصير والمتوسط والطويل أن يدرس الخيارات البديلة التالية:

(أ) الاستمرار في استخدام النظام الحالي؛

(ب) اتباع نهج واحد يقوم على مجموعة من الخدمات التجارية (مجموعة موحدة أو مجموعة مصحوبة بنماذج مطابقة)؛

(ج) وضع نظام متكامل جديد بمجموعة متكاملة أساسية إضافة إلى نظم قطاعية تضاف أو تطوّر داخل الهيكل العام.

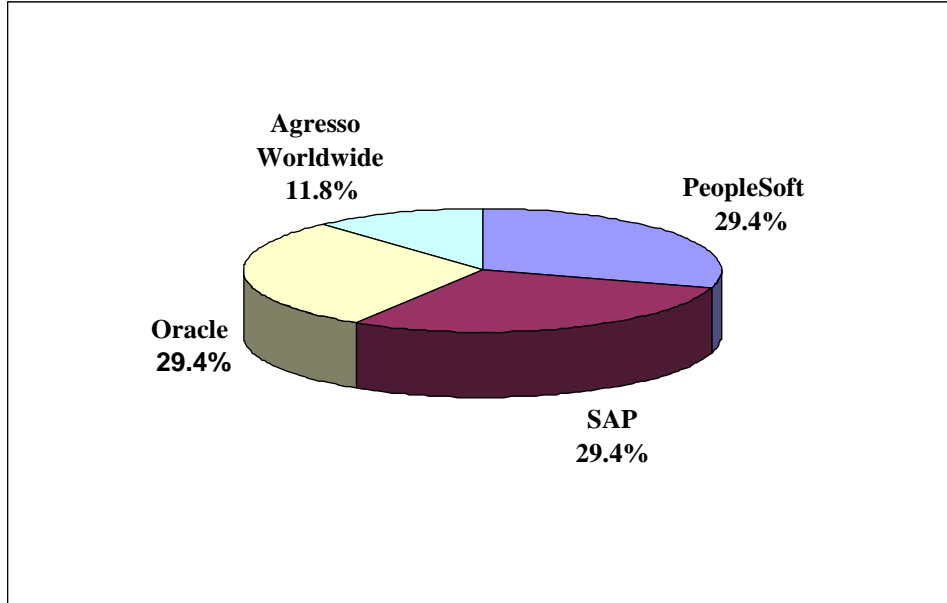
والأمثل أن تُدمج جميع الوظائف كلياً ضمناً لاتساق البيانات في جميع الأوقات. وقد اعتمدت منظمات وشركات كبرى ثلاث مجموعات تجارية لتخطيط الموارد في المؤسسة على نطاق واسع. وتنتج هذه المجموعات شركة PeopleSoft (التي امتلكتها مؤخراً شركة Oracle)، وSAP وOracle. وثمة نظم من الطبقة الثانية من قبيل Exact Software، وAgresso Worldwide وJD Edwards وهي من المجموعات المستخدمة من قبل المشاريع المتوسطة الحجم على أوسع نطاق. ولأن أحدث نظم تخطيط الموارد في المؤسسة وضعت لكي تتمثل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، فإن معظم هذه النظم يستطيع العمل وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية، شريطة القيام بعمليات التثبيت اللازمة. بيد أن اختيار نظام لتخطيط الموارد في المؤسسة يقوم بالأساس على متطلبات الكيان، ووظيفته والقيمة التي يعرضها المورد مقابل المال. وبالنسبة إلى منظومة كبيرة متعددة الوظائف من قبيل الأمم المتحدة قد يستغرق

وضع نظام للتخطيط الموارد في المؤسسة وقتاً طويلاً. وثمة مشكلة أساسية هي أن هذه النظم المختلفة لتخطيط الموارد في المؤسسة لا يمكنها التواصل مع بعضها البعض.

١٢٣- وترد في الشكل ٣ نظم لتخطيط الموارد في المؤسسة اعتمدها مختلف مؤسسات منظومة الأمم المتحدة (على أساس البيانات المتاحة).

الشكل ٣

اختيار تخطيط الموارد في المؤسسة عبر منظومة الأمم المتحدة



المصدر: الردود على قوائم الاعتماد المرجعية لمجلس الرؤساء التنفيذيين وعلى استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢٤- يستدعي نشر نظام لتخطيط الموارد في المؤسسة في الكيانات الكبرى التزام الموظفين والاستشاريين المتخصصين في مراحل ما قبل التصميم، والتصميم والتنفيذ لنظم تخطيط الموارد في المؤسسة وقد يستغرق إنجاز ذلك عدة سنوات.

١٢٥- وتوجد نظم تخطيط الموارد في المؤسسة في كل مؤسسة من منظومة الأمم المتحدة في مرحلة تنفيذ مختلفة (انظر الشكل ٤ أدناه). فمعظم المؤسسات التي لها نظم عاملة لتخطيط الموارد في المؤسسة توجد في مرحلة الترقية لكن لا تزال في حاجة إلى تعديل آخر إصدار أو إضافة نموذج ليصبح النظام ممثلاً للمعايير المحاسبية الدولية. وهناك بعض المؤسسات أيضاً، التي هي بصدد تكرار عيب كبير في نظام المعلومات الإدارية المتكامل المعمول به في الأمم المتحدة، لم تنشر بعد نظامها لتخطيط الموارد في المؤسسة ليشمل مكاتبها الموجودة خارج المقر. ففي بداية ٢٠٠٩، اختارت الأمم المتحدة وبدأت مشروعاً جديداً لتخطيط الموارد في المؤسسة يدعى "إيموجا". وتوقع التقرير المرحلي الأول لإيموجا^(٨٢) القيام بعملية

نشر تجريبية في أثناء الربع الرابع من عام ٢٠١١ وعملَ نظامَ تخطيط الموارد في المؤسسة كلياً على صعيد المنظمة بنهاية عام ٢٠١٣، مما يعطي الأمل في الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية في البيانات المالية لعام ٢٠١٤. بيد أنه إذا كانت بعض نتائج تقرير مراجعة الحسابات الصادر عن مكتب خدمات الرقابة الداخلية التابع للأمم المتحدة بتاريخ ١٤ آب/أغسطس ٢٠١٠ بشأن إدارة الموارد البشرية في مكتب مدير مشروع تخطيط الموارد في المؤسسة نتائج مطمئنة، لا سيما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي لتخطيط الموارد في المؤسسة وتجربة وخبرة الموظفين المعينين، فإن بعض الانتهاكات الخطيرة للأنظمة المتعلقة بالموارد البشرية، والمالية والشراء تشكل خطراً على سمعة مشروع تخطيط الموارد في المؤسسة، التي يرتبط بها مشروع المعايير المحاسبية الدولية ارتباطاً وثيقاً.

الشكل ٤

مستوى التقدم في تنفيذ تخطيط الموارد في المؤسسة

	اختيار	تنفيذ	ترقية	قيد الإنتاج
SAP			الاتحاد الدولي للاتصالات اليونسكو	برنامج الأغذية العالمي
	الاتحاد البريدي العالمي			
PeopleSoft			مكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع	مفوضية شؤون اللاجئين المنظمة العالمية للملكية الفكرية
Oracle			الوكالة الدولية للطاقة الذرية منظمة الصحة العالمية منظمة العمل الدولية	الفاو المنظمة العالمية للأرصاء الجوية
Agresso Worldwide			منظمة الطيران المدني الدولي	اليونيدو

المصدر: الردود على قائمة الاعتماد المرجعية لمجلس الرؤساء التنفيذيين وعلى استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢٦- في بداية ٢٠٠٩، كانت ٧٦,٢ في المائة من المنظمات بصدد تقييم امتثال نظمها المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية أو انتهت من تقييمها لذلك. ولبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع برنامج مشترك لتخطيط الموارد في المؤسسة؛ ويعتمد صندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع على نتائج تحليل البرنامج الإنمائي.

١٢٧- وفي مطلع ٢٠٠٩، قامت عدة منظمات، عقب تحليل دقيق لمدى مطابقتها لنظمها القديمة واتساقها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، بترقية نظمها المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة بينما اضطرت مؤسسات أخرى إلى شراء نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة ممثل للمعايير المحاسبية الدولية. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، انتهت ٨٦ في المائة من المنظمات من دراسات لتحديد الترقيات الضرورية لنظم تخطيط الموارد في المؤسسة واعتماد تنفيذها. بينما اضطرت البقية إلى مراجعة التاريخ المحدد لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يمكن لعملية التنفيذ أن تتم إلا بالموازاة مع ترقية النظم الحالية لتخطيط الموارد في المؤسسة. بيد أن مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين وبرنامج الأغذية العالمي أشارا إلى أن المعايير المحاسبية الدولية يمكن تنفيذها في الوقت المحدد حتى في حالة التأخر في ترقية نظمها المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة، موضحين أن نسختيهما الحاليين من برنامج تخطيط الموارد في المؤسسة قادرتان على العمل وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية مع إجراء بعض العمليات يدوياً ويمكن ترقيتهما بعد تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية (انظر برنامج الأغذية العالمي في المرفق الرابع).

١٢٨- بيد أنه فيما يتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها من قدرة على تخطيط الموارد في المؤسسة هناك تحديات واجهتها بعض المنظمات التي لها حضور ميداني من قبيل منظمة العمل الدولية. ذلك أن هذه المنظمة، التي كانت قد انتهت من نشر نظامها لتخطيط الموارد في المؤسسة وقت استعراض وحدة التفتيش المشتركة، ليست لديها الهياكل الأساسية الملائمة لتخطيط الموارد في المؤسسة على المستوى الميداني وستحتاج إلى تجهيز بيانات المحاسبة يدوياً من أجل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. وليست هذه حالة منفردة. ذلك أن الجماعة الأوروبية تواجه أيضاً صعوبات في إدخال نظم جديدة وتقديم التدريب في مواقع متباعدة جغرافياً. لذا من الحاسم مراعاة المتطلبات الميدانية في مرحلة مبكرة من المشروع.

١٢٩- وتتمثل عملية تطهير البيانات في تنظيف البيانات القديمة الموجودة حالياً، مع ضمان نقل البيانات إلى نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة بشكل مقبول وصحيح ومتفق مع الشكل الجديد المطلوب. وكثيراً ما تستمر عملية تطهير البيانات في المرحلة النهائية للمشروع أو في المرحلة اللاحقة لتنفيذه. وعادة ما لا تقدر المنظمات الجهد والوقت الضروريين لإنجاز هذه العملية حق قدرهما.

الممارسة الفضلى ٩

يجب تحليل النظم (القديمة) المعمول بها حالياً تحليلاً دقيقاً لتحديد مدى امتثالها واتساقها مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، مع المراعاة الكاملة للاحتياجات والقدرات الميدانية.

١٠ - التوعية والاتصالات

١٣٠ - ينبغي تطوير عملية التوعية بالتغيير عبر الاتصال والتدريب. ويتمثل الهدف من التدريب الخاص بالتوعية في "إيصال التغييرات القادمة وأثرها على المنظمة إلى جميع أصحاب المصلحة، وتشجيع الموظفين على البدء في التفكير بشأن الآثار المترتبة على التغيير في مجالات عملهم، و"قبول" التحول إلى التدابير. ويُنظر إلى التدريب الخاص بالتوعية كأحد العناصر الرئيسية لعملية التغيير الإداري الشامل"^(٨٣). ويعني حجم مشاريع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية توسيع عملية التوعية لتشمل الهيئات الإدارية والإدارة العليا. ويُعد إيصال الرسالة الصحيحة إلى الجهات المعنية، في المكان الصحيح وفي الوقت المناسب عنصراً رئيسياً من أجل الاتصال الفعال، الذي له بدوره ثلاث قواعد هي: الاتصال كثيراً، والاتصال بشكل مفتوح، والاتصال بالجميع. وعليه، يُعد التدريب الخاص بالتوعية لهذه الفئات المستهدفة نشاطاً أهم مما هو موجه إلى أوساط المستخدمين الذين سيعيشون تجربة البيئة الجديدة.

الممارسة الفضلى ١٠

من أجل إحداث إحساس بالمسؤولية الجماعية عن المشروع، ينبغي للمنظمات أن تستثمر في الوقت والجهد حرصاً منها على فهم جميع الجهات ذات المصلحة للرؤية الكامنة وراء عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية. ويمكن القيام بذلك بأشكال متنوعة هي: التدريب، وتنظيم المعتكفات، وتقديم العروض إلى الموظفين، والمنتجات الإعلامية، وشهادات الجهات المعنية بشكل وثيق بالحالات الناجحة في أماكن أخرى.

١٣١ - وبفضل التوعية "ستكون لكبار المديرين ومديري البرامج الأدوات الضرورية لإعداد معلومات أفضل بشأن الأثر المالي للقرارات؛ وسيتمكنون بشكل أفضل من شرح النتائج المالية وسيكونون أكثر مساءلة وتحمساً لتكوين رؤية أبعد بشأن الخطط والحالات المالية". وينبغي للمسؤولين المباشرين معرفة كيفية استخدام النظام الجديد وتحقيق المزايا المتوقعة منه. وسيقدرون أيضاً كيف أن "المراقبة" ستتغير من التركيز على "الوقت" (الذي يُتحكَّم فيه من أجل احترام الميزانية)، إلى التركيز على الموارد المستخدمة وعلى الثمن المدفوع. ويُعد هذا التحول مطابقاً وملائماً بشكل جيد للتوجه نحو الإدارة القائمة على النتائج.

١٣٢ - وتُعد العمليات الانتقالية التنظيمية عاملاً حاسماً في جهود المنظمة المبذولة من أجل التغيير، لكن بدون عملية انتقال فردية، يظل احتمال نجاح المنظمة في جهودها المبذولة من أجل التغيير احتمالاً ضعيفاً جداً. ويقوم المديرون والمستخدمون بصفة فردية بأدوار مختلفة في هذه العمليات الانتقالية. ذلك أن دور المديرين يتمثل في إقناع الجهات صاحبة المصلحة (بما في ذلك المستخدمون) بضرورة التغيير. ولتحقيق النجاح في عملية الانتقال النهائية، يظل

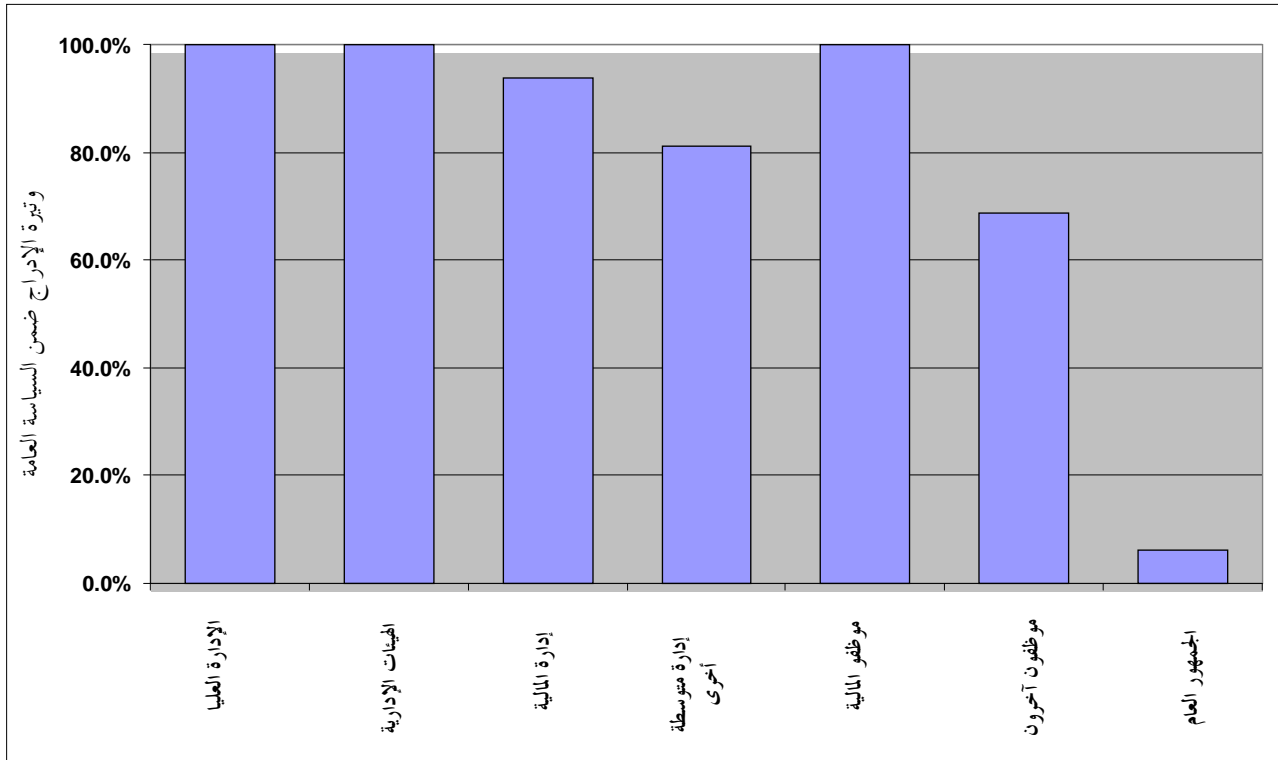
(٨٣) A/64/355، الفقرة ٦٨.

كل فرد مستخدم مهماً^(٨٤). وفي حزيران/يونيه ٢٠١٠، أعدت ٨٦ في المائة من المنظمات خطة للاتصال، ويُعد ذلك تقدماً كبيراً منذ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩ (٤٨ في المائة)، لكن ربما قد يكون ذلك بعد فوات الأوان.

١٣٣- ومن أدوات الاتصال في المنظمات الدولية استخدام الإنترنت أو المواقع الشبكية الداخلية للإنترنت، والبرامج الإذاعية، والنشرات الصحفية، والنشرات الإخبارية الإلكترونية، والرسائل العامة، ومحاضرات الخبراء المنظمة لفائدة البعثات الدائمة والموظفين، والأحداث الخاصة، والعروض، والمؤتمرات، وما إلى ذلك. وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، كانت ٦٣,٦ في المائة من المنظمات فقط هي التي أعدت خططاً للاتصال معنية بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، وعلى النقيض من ذلك، كانت النسبة المتوقعة أرفع (٦٨,٢ في المائة) من المنظمات التي بدأت فعلياً أنشطة للتوعية. ويرد في الشكل ٥ أدناه المستفيدون المستهدفون بأنشطة الاتصال:

الشكل ٥

خطط الاتصال حسب الجمهور المستهدف



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

Mastering the transformation – New public management accrual accounting and budgeting, (٨٤)

.Deloitte, Netherlands 2004

١١ - التدريب

١٣٤- حسب دراسة استقصائية أجريت على صعيد المنظومة عام ٢٠٠٧، يحتاج ٣٦ ٠٠٠ موظف على صعيد منظومة الأمم المتحدة إلى التدريب فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، منهم ٦٥ في المائة يحتاجون إلى التدريب الخاص بالتوعية، و ٢٥ في المائة يحتاجون إلى التدريب الأساسي فيما يتعلق بالمفاهيم و ١٠ في المائة إلى تدريب خاص فيما يتعلق بالمفاهيم^(٨٥). وفي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ كان تقسيم العمل بين الفريق المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية على صعيد المنظومة وكل منظمة على حدة فيما يتعلق بوضع مواد تدريبية أمراً غامضاً ويحتاج إلى توضيح. وأوضح التقرير المرحلي الثاني للأمين العام بشأن اعتماد المعايير المحاسبية من قبل الأمم المتحدة أن المنظمات مسؤولة عن وضع خططها التدريبية فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية وتعميم تدريبها وفقاً للخطة، مضيفاً أن نهجاً على صعيد المنظومة إزاء التدريب قد وُضع من أجل دعم التدريب الذي تقدمه المنظمات فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية. ويشمل هذا النهج مراحل ثلاث هي: تقييم الاحتياجات من التدريب؛ وشراء الدورات التدريبية؛ ونشر التدريب^(٨٦).

١٣٥- وعقب طلب اقتراحات صدر في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٧، تم تحديد الفائز من مقدمي العروض (International Business and Technical Consultants, Inc) وكان من المتوقع إبرام عقد في القريب العاجل^(٨٧). بيد أنه ثبت من المقابلات التي أجرتها وحدة التفتيش المشتركة في ٢٠٠٩ أن المواد التدريبية لن تكون متاحة قبل نهاية ٢٠٠٩ نظراً لنقص الموارد. وبالرغم من ذلك، تمكن فريق الأمم المتحدة المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، بدعم من جهة خارجية مقدّمة للخدمات، من وضع الصيغة النهائية لمضمون التدريب، وتصميمه وتسليمه. ووفقاً للدراسة الاستقصائية التي أجراها مجلس الرؤساء التنفيذيين بشأن تقدم عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وتشمل الفترة الممتدة إلى نهاية كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٩، أكملت ٧٧ في المائة من أصل المنظمات التي ردت على الاستبيان والبالغ عددها ٢١ تحليل الاحتياجات من التدريب وأكملت ٥٩ في المائة من المنظمات خططها التدريبية. بيد أن نسبة أعلى (٥٢ في المائة في حزيران/يونيه ٢٠٠٩، حسب الدراسة الاستقصائية لوحدة التفتيش المشتركة) بدأت فعلاً بتقديم التدريب رغم أن ٣٢ في المائة فقط أنجزت خططها التدريبية في ذلك الوقت.

١٣٦- ومن المسائل المؤثرة في نشر التدريب ضرورة إجراء تقييم رسمي للمواد التدريبية؛ وصيانة الدروس (إجراء التعديلات وفقاً للتطورات الحاصلة في مجال المعايير المحاسبية الدولية)؛ وترجمة المواد التدريبية إلى الفرنسية والإسبانية. وجاء في تقييم أولي أجراه البرنامج الإنمائي أن ترجمة الدروس ستتطلب الكثير من الموارد والوقت. وفي رأي المفتش، يتطلب ذلك إرادة

(٨٥) A/64/355، الفقرة ١٩.

(٨٦) المرجع نفسه، الفقرة ١٩.

(٨٧) CEB/2008/HLCM/7.

سياسية، كما تبين ذلك من برنامج الأغذية العالمي، الذي نجح في إعداد مواد تدريبية باللغة الإنكليزية، والفرنسية، والإسبانية، والعربية.

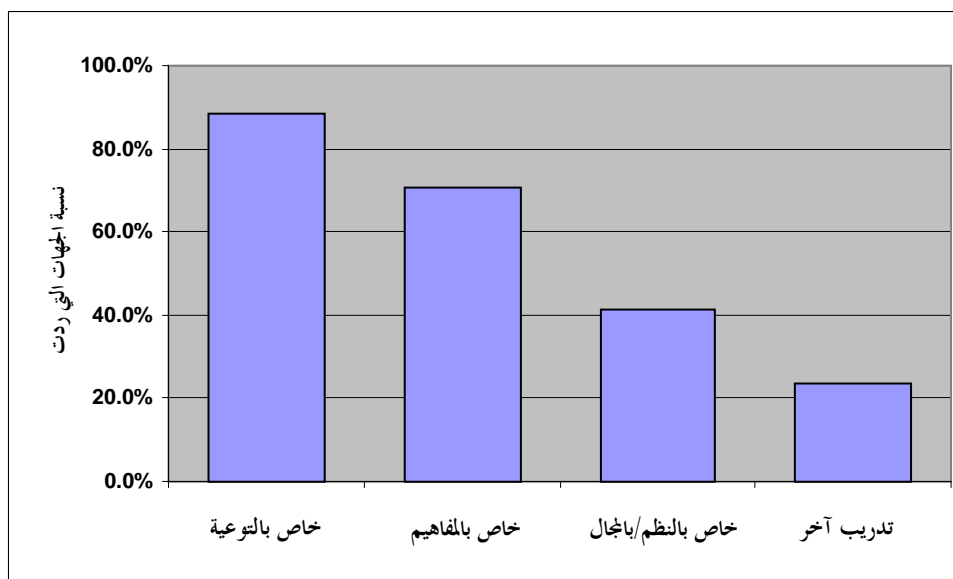
الممارسة الفضلى ١١

ينبغي للمنظمات أن تحرص على أن يكون موظفوها الحاليون والمقبلون لا سيما المديرين وموظفو المالية والشراء مستأنسين تماماً بالإجراءات والمتطلبات الجديدة عبر استخدام أدوات الاتصالات الخاصة، بما في ذلك الأدلة والمواد التدريبية باللغات الملائمة.

١٣٧- وأظهرت دراسة استقصائية أجرتها وحدة التفتيش المشتركة في آذار/مارس ٢٠٠٩ أن ٨٨,٢ في المائة من المنظمات قدمت بالفعل تدريباً خاصاً بالتوعية دون استخدام مواد فريق الدعم التابع لمجلس الرؤساء التنفيذيين. وكانت ٧٠,٦ في المائة من الدروس التدريبية المعروضة مفاهيمية؛ و ٤١,٢ في المائة "تطبيقية" (مساعدة مقدم للخدمات في مجال تخطيط الموارد في المؤسسة في كثير من الأحيان)؛ وكانت نسبة ٢٣,٥ في المائة نماذج غير محددة وغير مرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية، منها التدريب على إدارة المشاريع. ويرد في الشكل ٦ أدناه الردود من ١٧ منظمة على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

الشكل ٦

بداية التدريب على المعايير المحاسبية الدولية (آذار/مارس ٢٠٠٩)



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

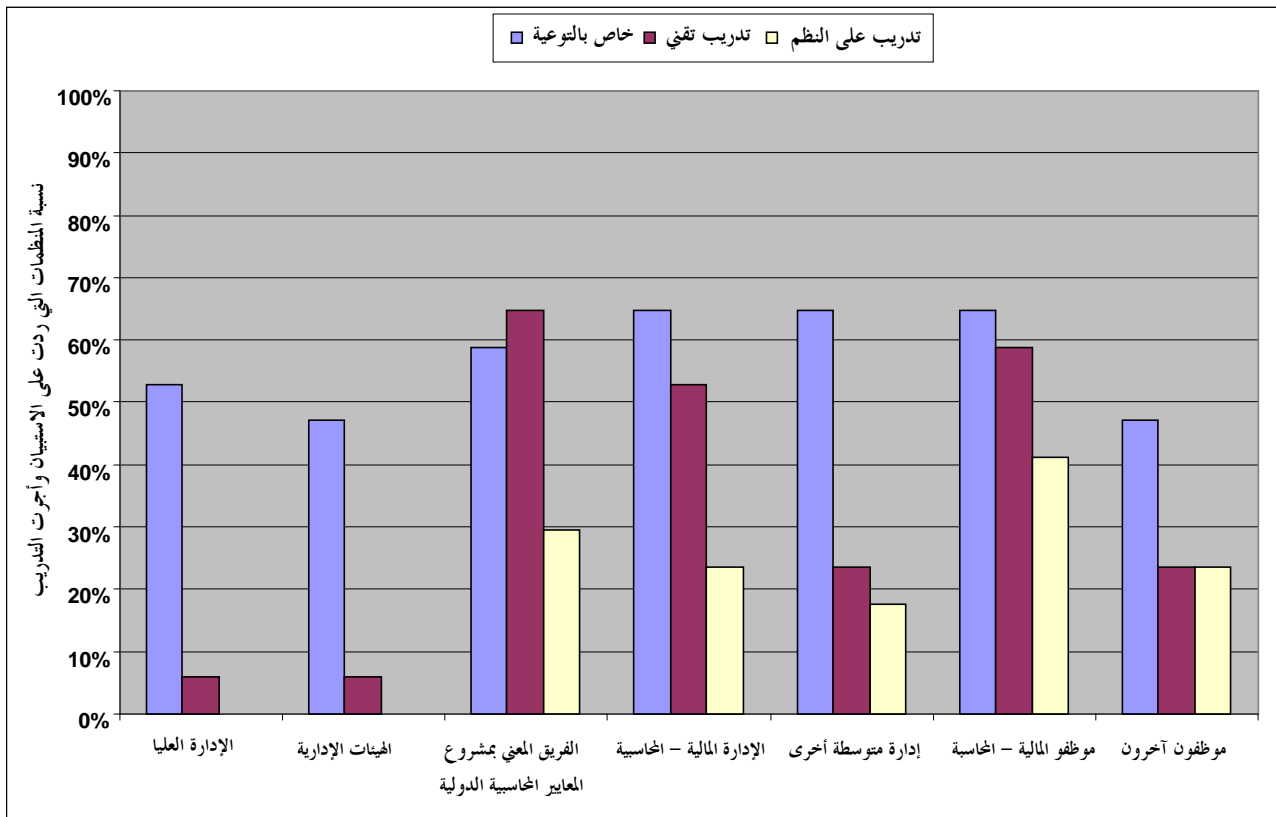
١٣٨- حسب المنظمات التي استجوبت، يجب أن يكون التدريب والاتصال مترامناً مع التنفيذ.

الخطر: قد يكون التدريب قبل نشر النظم ذات الصلة عاملاً مثبِّطاً للموظفين.

١٣٩- ويبين الشكل ٧ أدناه توزيع التدريب حسب النوع المتاح لمختلف الجهات المستفيدة اعتباراً من آذار/مارس ٢٠٠٩، فيما يتعلق بالعدد الإجمالي للمنظمات التي ردت على الاستبيان. ومن الأساسي أن تتلقى الإدارة العليا التدريب الخاص بالتوعية في بداية حياة المشروع من أجل مساعدتها على ضمان الدعم الكامل لعملية التنفيذ. ويتبع تشجيع وفود الهيئات الإدارية المعنية على المشاركة في هذا التدريب. بيد أنه في ربيع ٢٠٠٩، كان نصف المنظمات، والإدارة العليا والهيئات الإدارية تقريباً لم يتلق التدريب الخاص بالتوعية بعد، مما يشكك في قدرة هذه الجهات على القيام بالإصلاحات الهامة واللازمة.

الشكل ٧

الجهات المستفيدة من التدريب ونوع التدريب المتاح



المصدر: الردود على استبيان وحدة التفتيش المشتركة.

١٢ - تقييم المخاطر

١٤٠- طُلب إلى المنظمات أيضاً أن تتقاسم ما توصلت إليه من استنتاجات لدى تقييمها للمخاطر، إن فعلت، بما أن هذا النوع من الممارسة عامل مهم في نجاح تنفيذ المشروع. وحسب ردود المنظمات على القائمة المرجعية المتعلقة بالتنفيذ التي وضعتها فرقة العمل في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٩، هناك أكثر من الثلث (٣٨,١ في المائة) من المنظمات لم تقم بأي

تقييم للمخاطر في إطار مشروعها المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية. وشملت هذه الفئة الجهات التالية:

- منظمات صغيرة (الاتحاد البريدي العالمي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان)؛
- منظمات أدمجت مشاريعها المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية كلياً أو جزئياً ضمن مشاريعها المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة (منظمة الصحة العالمية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية)؛
- منظمات متأخرة كثيراً في مجال تنفيذ مشاريعها (الأمم المتحدة، منظمة السياحة العالمية التابعة للأمم المتحدة).

١٤١ - وعندما أجريت عمليات تقييم المخاطر لم تكن دائماً مدعومة بمنهجية رسمية لتقييم المخاطر من قبيل نموذج تقييم المخاطر 2 COSO^(٨٨) ويود المفتش أن يبرز أن تقييم المخاطر شرط أساسي لإدارة المخاطر وأمر رئيسي لضمان تحقيق أهداف المشروع، حسبما أكده مجلس مراجعي الحسابات للبرنامج الإنمائي^(٨٩) وصندوق الأمم المتحدة للسكان^(٩٠). ومن الأمثلة الإيجابية في هذا الصدد المنظمة العالمية للملكية الفكرية التي أجرت تقيماً لتحديد متطلبات احترام تاريخ التنفيذ المحدد في ٢٠١٠ والعوامل التي قد تسبب في التأخير.

١٤٢ - وتؤكد المعلومات التي جمعتها فرقة وحدة التفتيش المشتركة عوامل الخطر المذكورة في التقرير المرحلي الثاني للأمين العام عن اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية^(٩١). وقد أضاف التقرير عاملاً وجيهاً آخر وهو: "تحسين تقدير نطاق الأعمال ذات الصلة وتعقدتها بعد تشخيص التعديلات اللازم إدخالها على الإجراءات والنظم". وفيما يلي الأسباب الرئيسية الداعية إلى تأجيل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية:

- عدم وجود نماذج لتخطيط الموارد في المؤسسة أو عدم تطابقها فيما يتعلق بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية (٧٠ في المائة من الجهات التي ردت على الدراسة الاستقصائية). فعلى سبيل المثال، تطلب نظام المعلومات الإدارية المتكامل "المحلي" والقدم الذي وضعته الأمانة العامة للأمم المتحدة، في أواخر الثمانينات وتم تمديد العمل به في أواسط التسعينات، عملية تجديد معقدة أدت إلى طلب عرض ومنح عقد في منتصف ٢٠٠٩ من أجل الاستعاضة عن هذا النظام في إطار مشروع الإدارة الشامل "أوموجا"؛ وعمل فريق الأمم المتحدة المعني بتنفيذ مشروع المعايير

(٨٨) اسم مستخدم للإشارة تبعاً إلى نموذج إطار لإدارة الضوابط الداخلية (COSO 1992)، ثم إلى نموذج تقييم المخاطر (COSO 2004)، وهو مقتبس من اسم لجنة المنظمات الراعية للجنة الوطنية المعنية بالغش في الإبلاغ المالي (لجنة ترييدواي) بعد صدور قانون ساربيتز - أوكسلي لعام ٢٠٠٢.

(٨٩) A/63/5/Add.1 (الملحق)، الفقرة ١٩١.

(٩٠) A/63/5/Add.7 (الملحق)، الفقرة ٤٧.

(٩١) A/64/355، الفقرة ٢٧.

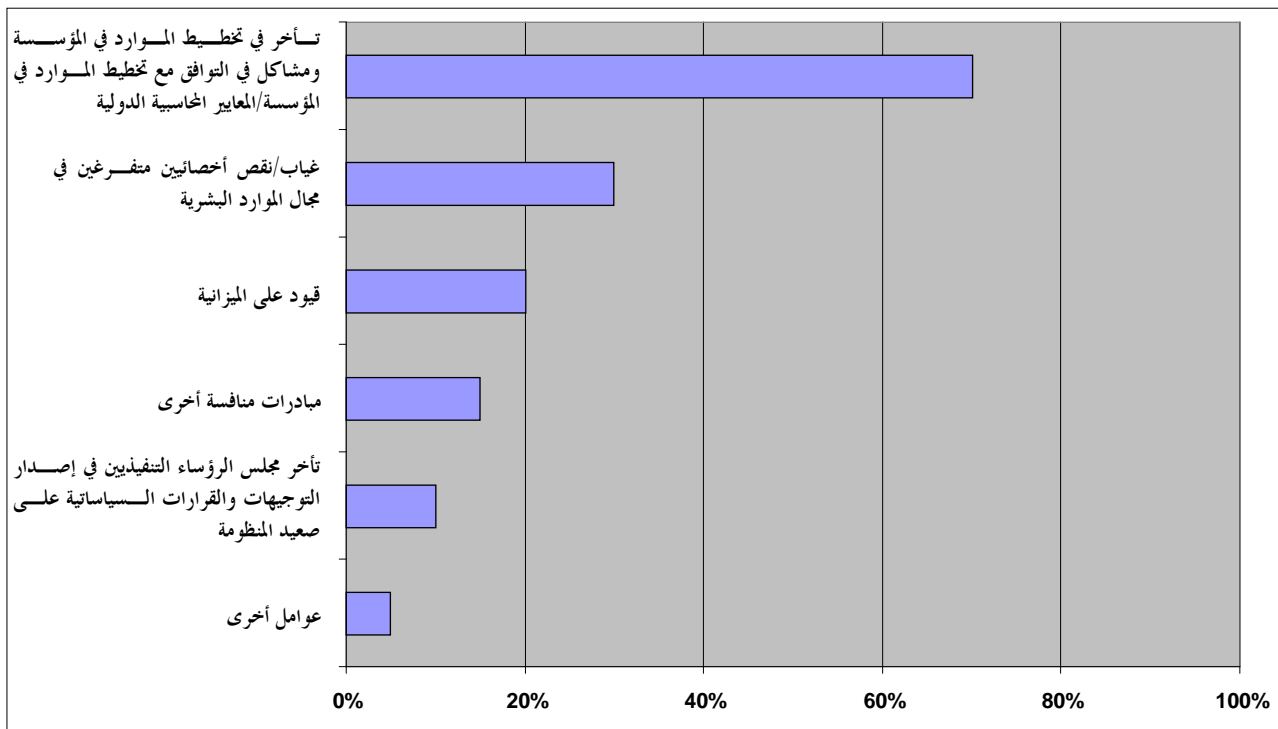
المحاسبية الدولية على نحو وثيق مع قادة الفريق التنفيذي لمشروع أوموجا حتى تدرج متطلبات نظام المعلومات فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية ضمن عملية اختيار البرمجيات المتعلقة بتخطيط الموارد في المؤسسة (انظر التقرير المذكور أعلاه، الفقرة ٥١ والتقارير المرحلية الموالية)؛

- غياب أو نقص إحصائيين متفرغين في الموارد البشرية. بما يلزم من الخبرة التقنية (٣٠ في المائة من الجهات التي ردت). وقد ذُكر أن الاحتفاظ بالأشخاص الذين لهم معرفة مؤسسية أمر يشكل تحدياً في هذا الصدد؛
- قيود الميزانية، وعمليات التنقيح أو تخفيض التمويل (٢٠ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان)؛
- وجود مبادرات إصلاحية منافسة أخرى، على صعيد المنظومة في بعض الأحيان، مما يصرف عن التركيز على المعايير المحاسبية الدولية (١٥ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان). فعلى سبيل المثال، حددت اليونيسيف ١٢ مبادرة تنظيمية رئيسية جارية للفترة ٢٠٠٩-٢٠١١ إلى جانب مبادرة المعايير المحاسبية الدولية؛ وكانت مفوضية شؤون اللاجئين بصدد تنفيذ نظام جديد للإدارة القائمة على النتائج، كانت له أولوية التنفيذ على المعايير المحاسبية الدولية، مما حدّ من وجود موظفين للعمل في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛ وفي منظمة الطيران المدني الدولي كانت هناك مبادرتان متزامتان تمثلتا في إحداث نظام جديد لتخطيط الموارد في المؤسسة وتنفيذ الميزنة القائمة على النتائج؛
- التأخر في وضع الصيغة النهائية لتوجيهات فرقة العمل أو للقرارات السياساتية على صعيد المنظومة (١٠ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان)؛
- وجود عدة عوامل أخرى من قبيل اعتماد المكاتب الميدانية والكيانات الفرعية على مدى امتثال المقر للمعايير المحاسبية الدولية؛ وعدم اليقين بشأن الأرصاد الافتتاحية والاعتراف الأولي بالملكية؛ والتأخر في إعداد المواد التدريبية؛ والغموض المخيم على إعادة تشكيل العمليات التجارية؛ والقضايا الأمنية (٥ في المائة من الجهات التي ردت على الاستبيان).

الخطر: غياب استراتيجية ملائمة للتخفيف من المخاطر.

١٤٣- تُعد اليونسكو والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية مثالين عن الممارسات الفضلى في هذا الصدد. فقد نشرت اليونسكو إطاراً لسياسة المراقبة الداخلية يجمع في وثيقة واحدة الإطار المنقح للسياسات والإجراءات والعمليات المالية. ويشكل هذا الإطار أساساً لوضع قواعد وسياسات وعمليات محددة من أجل الامتثال لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ويقدم إلى جميع الموظفين شرحاً عاماً لقضايا المراقبة الداخلية. ونشرت المنظمة العالمية للأرصاد الجوية جدولاً شاملاً لتقييم المخاطر يتعلق بمشروع المعايير المحاسبية الدولية.

الشكل ٨
عوامل الخطر كما تراها كل منظمة



المصدر: الردود على قائمة الاعتماد المرجعية لمجلس الرؤساء التنفيذيين.

الممارسة الفضلى ١٢

ينبغي لجميع المنظمات المنتقلة إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية أن تعتمد تقييماً للمخاطر، واستراتيجيات وممارسات متعلقة بالإدارة وبالتخفيف من المخاطر في تنفيذ المشروع، وفقاً لأهداف المشروع.

١٣ - الرقابة

١٤٤ - سيكون لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق أثر كبير في مهام الرقابة.

١٤٥ - ومن أجل التأكد من الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية، سيتعين على مراجعي الحسابات، الداخليين والخارجيين، تحديد ما إذا كانت الإدارة قد وضعت ضوابط داخلية ملائمة وما يقابلها من إجراءات الاختبار، وكذا تحديد مدى فعالية هذه الضوابط.

١٤٦ - وسيتعين على مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين على حد سواء أيضاً الاستثمار، وكسب و/أو تحسين المعارف المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة على أساس

الاستحقاق (حسب تجربة هؤلاء المراجعين وشهاداتهم المهنية)، وكذا تكييف ممارساتهم في مجال مراجعة الحساب مع بيئة المراقبة الجديدة والتغيرات الجديدة في الممارسات الإدارية، حتى تتطابق ممارساتهم مع البيئة الجديدة. وعلى سبيل المثال، تجعل إجراءات الإقفال الجديدة^(٩٢) من إقفال العمليات أمراً أكثر تعقيداً، وبالتالي تزداد إجراءات مراجعة الحسابات نطاقاً وتفصيلاً.

ألف - مراجعو الحسابات الخارجيون

١٤٧- يشاطر المفتش المنظمات رأيها بأن لمراجعي الحسابات الخارجيين دوراً مهماً في مجال استعراض التطورات المتعلقة بسياسات المحاسبة والتعليق عليها، لا سيما في أثناء عملية الانتقال من معيار محاسبي إلى معيار آخر. فبعد إعلان امتثال الفترة المالية للمعايير المحاسبية الدولية، سيتعين على مراجعي الحسابات الخارجيين أن يقرروا بكل استقلالية ما إذا كانوا سيبدون رأيهم بتحفظ أو بغير تحفظ بشأن الامتثال الشامل للمعايير المحاسبية الدولية. وسيكون قرارهم حاتمة لعلاقة تقنية وبشرية كان ينبغي أن ترافق عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية على مر السنين. وبما أنه ليس لأحد أي معرفة مطلقة في مجال جديد مثل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المنظمات الحكومية الدولية، فإن السبيل الملائم الوحيد للمضي قدماً هو استعداد كلا الجانبين للتعلم سويةً من المعايير، ولكن أيضاً من التفسيرات التي توضح هذه السياسات المحاسبية (لا سيما عمل فرقة العمل) وأيضاً من الواقع الملموس للمنظمة. وتعد العلاقة بين برنامج الأغذية العالمي والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات، على النحو الموصوف في المرفق الرابع، مثالاً عن هذه العملية.

١٤٨- وتجدر الإشارة إلى أن في اجتماع فرقة العمل بروما، حدد مجلس مراجعي الحسابات القضايا الحاسمة المحتملة التالية لكي تنظر فيها المنظمات بشكل دقيق:

- عرض الصناديق والصناديق الاستثمارية في البيانات المالية؛
- مراقبة أصول المشاريع؛
- معدل سعر الصرف: متوسط المعدل الشهري (للأمم المتحدة) مقابل المعدل الآني؛
- دقة عتبة الرسالة؛
- معاملة الأرصدة المشتركة بين الصناديق؛
- تصفية الالتزامات غير المصفاة؛
- معاملة الإيرادات المتأتية من المعاملات غير المتعلقة بالصرف؛
- معاملة بيان التدفقات النقدية؛

(٩٢) إجراءات مراجعة الحسابات تستخدم لتحديد ما إذا كانت العملية قد وقعت قبل نهاية فترة محاسبية أو بعدها، وبالتالي ضمان تسجيل المعاملات في السجلات المحاسبية والاعتراف بها في البيانات المالية للفترة المتعلقة بها.

- معدلات التخفيض بالنسبة إلى الخصوم المتعلقة بالتأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة؛
- عمليات التوحيد؛
- نموذج البيانات المالية (المؤقتة)؛
- عدم جدوى إصدار مراجعي الحسابات الخارجيين لرأي (أولي أو مؤقت) إلى منظمة قبل إنجاز البيانات المالية؛
- عرض البيانات المالية السنوية بدون مراجعة للحسابات؛
- التنفيذ التدريجي (شريطة اتباع معايير فردية منذ بداية السنة).

١٤٩ - وأعدت عدة منظمات (منظمة الطيران المدني الدولي، والمنظمة البحرية الدولية، ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، وبرنامج الأغذية العالمي، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، ومنظمة الصحة العالمية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية) بياناتها المالية (التجريبية) المؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل عرض بياناتها المالية الأولى الممتثلة للمعايير الدولية. فعلى سبيل المثال، أخضع برنامج الأغذية العالمي حساباته إلى الاستعراض مرتين في مرحلة مؤقتة. بيد أنه لا يمكن إصدار آراء رسمية بشأن مراجعة الحسابات في حالة البيانات المالية المؤقتة، كما ذكر مجلس مراجعي الحسابات وكان محققاً في ذلك. ومع ذلك يعتقد المفتش أن من الواجب على المنظمات أن تتحدد وتحل في الوقت المناسب أية قضايا عالقة قد تؤدي إلى صدور رأي متحفظ بشأن مراجعة الحسابات.

الممارسة الفضلى ١٣

تخطيط وإعداد بيانات مالية مؤقتة لكي يستعرضها مراجعو الحسابات الخارجيون قبل تاريخ التنفيذ النهائي بكثير تجنباً لوقوع مفاجآت غير سارة.

١٥٠ - علاوة على ذلك، من المحتمل أن تظهر تناقضات في آراء مراجعة الحسابات التي تدلي بها مؤسسات مراجعة الحسابات العليا العشر التي شاركت في مراجعة حسابات مؤسسات منظومة الأمم المتحدة^(٩٣)، نظراً إلى تفاوت درجات خبرتها في مجال مراجعة الحسابات القائمة على أساس المعايير المحاسبية الدولية. وقد شاركت بضع مؤسسات في هذه المراجعات حتى الآن وهي: المكتب الاتحادي السويسري لمراجعة الحسابات (إذ تستخدم الكيانات العامة السويسرية المعايير المحاسبية الدولية في عملياتها المحاسبية)؛ والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات التابع للمملكة المتحدة (يستخدم المعايير المحاسبية الدولية في الحسابات الحكومية للمملكة المتحدة وقام المكتب الوطني لمراجعة الحسابات بمراجعة حسابات برنامج الأغذية العالمي القائمة على أساس المعايير المحاسبية الدولية)؛ وتستفيد محكمة الحسابات الفرنسية أيضاً من تجربتها الجديدة المتمثلة في اعتماد حسابات الحكومة الفرنسية التي تتبع نهجاً من نوع المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٣) ألمانيا، وباكستان، وجنوب أفريقيا، والصين، وسويسرا، وفرنسا، والفلبين، وكندا، والمملكة المتحدة، والهند.

١٥١- وعليه، يعدّ التوجيه ذا أهمية قصوى. وقد وضع المكتب الوطني لمراجعة الحسابات أدوات لمساعدة مراجعي الحسابات الخارجيين في تدقيق مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. ونشر المكتب أيضاً "دليل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام" من أجل مساعدة المنظمات المتعاملة معه على فهم الشرط الأساسي لإصدار رأي غير متحفظ بشأن مراجعة الحسابات؛ ويتضمن هذا الدليل قائمة مرجعية تدريبية لمساعدة المتمرسين في ضمان إعداد الحسابات وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية. ويحدد الدليل الظروف اللازمة والأدلة التي يحتاجها مراجعو الحسابات الخارجيون من الإدارة؛ ويقدم أمثلة من قضايا مراجعة الحسابات والمشاكل التي قد تنشأ والتي يتعين تجنبها. وفي حالة مؤسسات منظومة الأمم المتحدة، يعدّ التوجيه الذي اعتمده مجلس الرؤساء التنفيذيين المقياس المعمول به بطبيعة الحال. بيد أن الحاجة لا تزال تدعو إلى وضع إطار لتوجيه عمليات التواصل بين المؤسسات ومراجعي حساباتها الخارجيين. وينبغي لفريق مراجعي الحسابات الخارجيين أن يناقش الإطار الذي اعتمده فرقة العمل. وقد امتنع المفتش من تقديم أي توصيات إلى هذه الهيئة، وربما كان ذلك غير معهود لدى وحدة التفتيش المشتركة، لكن المفتش يأمل في أن يسهل هذا الإطار عملية القيام بالممارستين الفضليين ١٣ و ١٤.

الممارسة الفضلى ١٤

إقامة وإدامة حوار ثنائي، في أسرع وقت ممكن، بين المنظمة ومراجعي حساباتها الخارجيين بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية حتى يقف كل من مراجعي الحسابات الخارجيين والداخليين على دقائق النظام الجديد وعلى أثره في إجراءات المراقبة إذ سيتطلب تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية الانتقال إلى المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق.

باء - مراجعو الحسابات الداخليون

١٥٢- تعدّ المشاركة المتزايدة لمراجعي الحسابات الداخليين في قضايا المعايير المحاسبية الدولية عاملاً في ضمان وضع الإجراءات الملائمة للسماح بإلقاء نظرة موضوعية على الوضعية المالية والأداء المالي للمنظمات. لكن مع الأسف، لا يمكن للمبادئ التوجيهية لمعايير المراقبة الداخلية التي وضعتها المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات، بصيغتها المحدثة في ٢٠٠٤ والمعتمدة من المنظمة، إلا أن تكون ذات قيمة محدودة لاستخدامها في الواقع.

١٥٣- وفي أثناء الاستعراض، لاحظ المفتش أن درجة مشاركة مراجعي الحسابات الداخليين في عملية التغيير تتباين تبايناً كبيراً على صعيد المنظمات، حسب درجة الانفتاح والالتزام وسياسة الفريق المعني بالمشروع. ففي بعض المنظمات، لم يشارك مراجعو الحسابات الداخليون تماماً أو منحوا دور مراقب فقط، بينما شارك آخرون في جهات أخرى مشاركة إيجابية وتابعوا التقدم المحرز، وناقشوا صعوبات المشروع وتبادلوا الآراء بشأن مجالات الخطر

مع أعضاء الفريق المعني بالمشروع. وعندما التقى مراجعو الحسابات الداخليون بالمشروع، كانت مشاركة هؤلاء المراجعون على النحو التالي:

- الإعداد لعمليات استعراض مشاريع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية (على سبيل المثال البرنامج الإنمائي، واليونيسيف وبرنامج الأغذية العالمي)؛
- العمل بصفة مراقب في اللجنة التوجيهية لمشروع المعايير المحاسبية الدولية (منظمة الطيران المدني الدولي، والبرنامج الإنمائي، والاتحاد الريدي العالمي، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، واليونسكو)؛
- المشاركة في المشاورات غير الرسمية وإسداء المشورة بشأن التغييرات التي يتعين إجراؤها على القواعد أو الأنظمة المالية (منظمة العمل الدولية، الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية، والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع)؛
- إجراء استعراض لعمليات المشروع وثغراته (منظمة الأغذية والزراعة، ووكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى) والمشاركة في المناقشات مع مراجعي الحسابات الخارجيين (صندوق الأمم المتحدة للسكان)؛
- المصادقة على عملية إدارة التغيير، وإجراء استعراض للسياسات المحاسبية، والتنسيق مع مجلس مراجعي الحسابات واعتماد الخطط التدريبية (وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى)؛
- إجراء تقييم للمخاطر بالنسبة للمشروع (المنظمة العالمية للأرصاد الجوية)؛
- دراسة استعراضات مواد ومخزون الممتلكات والمنشآت والمعدات في المواقع الميدانية (مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين)؛
- عدم مشاركة إطلافاً (الأمم المتحدة، واليونيدو) في عمل فريق المعايير المحاسبية الدولية، إذ يقوم مراجعو الحسابات الخارجيين بالدور الرئيسي في الرقابة؛
- التوصية في أثناء مراجعة للحسابات بتعزيز الفريق المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية، بمنسق لإدارة التغيير ومنسق لإدارة المشروع، وبالتالي الحد من الاعتماد على الاستشاريين وإتاحة الاستقرار في المهام الإدارية الرئيسية.

١٥٤ - وقدم فريق فرعي من مراجعي الحسابات الداخليين ورقة مفصلة عن دور المراجعة الداخلية للحسابات في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية إلى اجتماع ممثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية للمنظمات التابعة للأمم المتحدة والمؤسسات المالية المتعددة الأطراف الذي عقد في أيلول/سبتمبر ٢٠٠٨ في واشنطن^(٩٤). وحددت هذه الورقة الأدوار الرئيسية

(٩٤) "UNSAS to IPSAS conversion – adoption of IPSAS by the UN: what should be the role of Internal Audit Service?" (من المعايير المحاسبية لمنظمة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - اعتماد الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: ما دور دائرة المراجعة الداخلية للحسابات؟).

للمراجعة الداخلية للحسابات في عملية التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية لضمان تقدير المخاطر المرتبطة بالتحول إلى المعايير المحاسبية الدولية تقديراً صحيحاً وإدارتها عبر التحقق من نتائج تحليل الثغرات في مرحلة مبكرة؛ والطمأننة عبر إجراء سلسلة من الاستعراضات لمشروع المعايير المحاسبية الدولية في مراحل مختلفة مثل بداية المشروع، ووضع المقاييس، وعرض النواتج حيث بإمكان مراجعي الحسابات الداخليين أن يقدموا بمشورتهم قيمة مضافة إلى الإدارة في عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية. وحسب أولئك المراجعين قد تشمل تلك الأدوار التوجيه بشأن الإدارة وإدارة المخاطر؛ ونواتج المشروع والتواريخ المتفق عليها؛ والأرصدة الافتتاحية، وترقية النظم وإفعال المشروع، ويشمل كل ذلك معظم مكونات مشروع المعايير المحاسبية الدولية. واقترحت الورقة أيضاً أدواراً محتملة للمراجعة الداخلية للحسابات في مرحلة الانتقال ملاحظة في الآن ذاته أن "الدور الاستشاري للمراجعة الداخلية للحسابات وتوقيت مختلف الاستعراضات قد يشكلان بدورهما خطراً على موضوعية المراجعة الداخلية للحسابات". وبالتالي، ولضمان استقلالية مراجعي الحسابات الداخليين وموضوعيتهم نُصح هؤلاء المراجعون بعدم المشاركة في عملية اتخاذ القرارات بشأن التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية أو تنفيذها، من خلال "القيام بتحليل الثغرات أو إملاء سياسات محاسبية" على سبيل المثال.

١٥٥- وتناول اجتماع ممثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية للمنظمات التابعة للأمم المتحدة والمؤسسات المالية المتعددة الأطراف موضوع المعايير المحاسبية الدولية مرة أخرى في ٢٠٠٩ بالاستناد إلى ما اكتسب من تجربة واستُخلص من دروس مؤخرًا. وفي وقت لاحق، ألح الفريق الفرعي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية التابعة لممثلي خدمات مراجعة الحسابات الداخلية على مسؤولية الإدارة (في المنظمات وبشكل خاص عن مشروع المعايير المحاسبية الدولية وتخطيط الموارد في المؤسسة)، التي تعد مسؤولة عن الاختبار المستمر للضوابط الداخلية الجديدة الموضوعية في أثناء مرحلة التنفيذ الأولي. ومرة أخرى، يحق لمراجع الحسابات الداخليين المنتهين إلى ١٤ منظمة أن يجذروا من تحمل مسؤوليات الإدارة في هذا الصدد.

الممارسة الفضلى ١٥

في أثناء المرحلة الأولية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية ينبغي للمشرفين على العمليات أن يختبروا بانتظام الضوابط الداخلية ضماناً لدقة البيانات.

الممارسة الفضلى ١٦

ضمان المصادقة على النظام والتحقق منه بشكل مستقل وشامل لدى الانتهاء منه.

جيم - مؤشر رئيسي: التاريخ المتوقع للائتمثال حسب كل منظمة

١٥٦- وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، لا يمكن اعتبار المنظمات ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية امتثالاً كاملاً إلا عندما تتلقى من مراجعي حساباتها الخارجيين رأياً غير مُتَحَفِّظ بشأن بياناتها المالية. ولهذا السبب، أوصى مجلس مراجعي الحسابات، عند التدقيق في البيانات المالية للأمم المتحدة لفترة السنتين ٢٠٠٦-٢٠٠٧، بأن تستعرض المنظمة باستمرار مقاييسها بهدف تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وأوضح التقرير المرحلي المتعلق باعتماد المعايير المحاسبية الدولية الصادر في شباط/فبراير ٢٠١٠ أن ثمانى منظمات فقط هي التي في طريقها لكي تصبح ممثلة للمعايير المحاسبية الدولية في ٢٠١٠. وفي ضوء الردود الكتابية على استبيان وحدة التفتيش المشتركة والمقابلات التي أجراها المفتش في أثناء بعثاته الأولى، أعرب المفتش عن شكوك كبيرة، تأكدت فيما بعد، بشأن بلوغ هدف الائتمثال في ٢٠١٠ على صعيد المنظومة.

١٥٧- وفي ٢٠٠٩، ذكر ٧٦ في المائة من المنظمات التي ردت على الاستبيان أن هيئاتها الإدارية كانت تدرك الآثار المترتبة على التنفيذ عندما صوتت لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية في ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧. ففي ذلك الوقت، وعملاً بتوصيات فرقة العمل ومجلس الرؤساء التنفيذيين، حدد معظم المنظمات الفترة المالية المنتهية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠١٠ موعداً للائتمثال، بينما حدد قلة من "المعتمدين الأوائل" هذا الموعد في ٢٠٠٨.

١٥٨- في البداية، لم تقدم فرقة العمل سوى وصف موجز وعام للمزايا والآثار العامة للمعايير المحاسبية الدولية، موضحة أن "اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف تكون له نتائج ملموسة فيما يتعلق بأعمال المحاسبة وإعداد التقارير المالية، ونظم تكنولوجيا المعلومات ذات الصلة في منظمات الأمم المتحدة؛ وستكون له أيضاً نتائج مهمة تتعلق بالميزانيات، ونظم التمويل والإدارة في هذه المنظمات"^(٩٥). بيد أنه لا أحد من هذه المنظمات كان في نقطة البداية ذاتها عام ٢٠٠٦ ثم إن الوثيقة التي استخدمها معظم المنظمات وصدرت حاملة شعار كل منظمة من أجل تعبئة هيئتها الإدارية لم تقدم - وربما ما كان باستطاعتها أن تقدم - فكرة إما عن درجة استعداد كل منظمة للمعايير المحاسبية الدولية أو عن حجم ومدة التغييرات الضروري إجراؤها لدى العديد من أجل تحقيق الائتمثال.

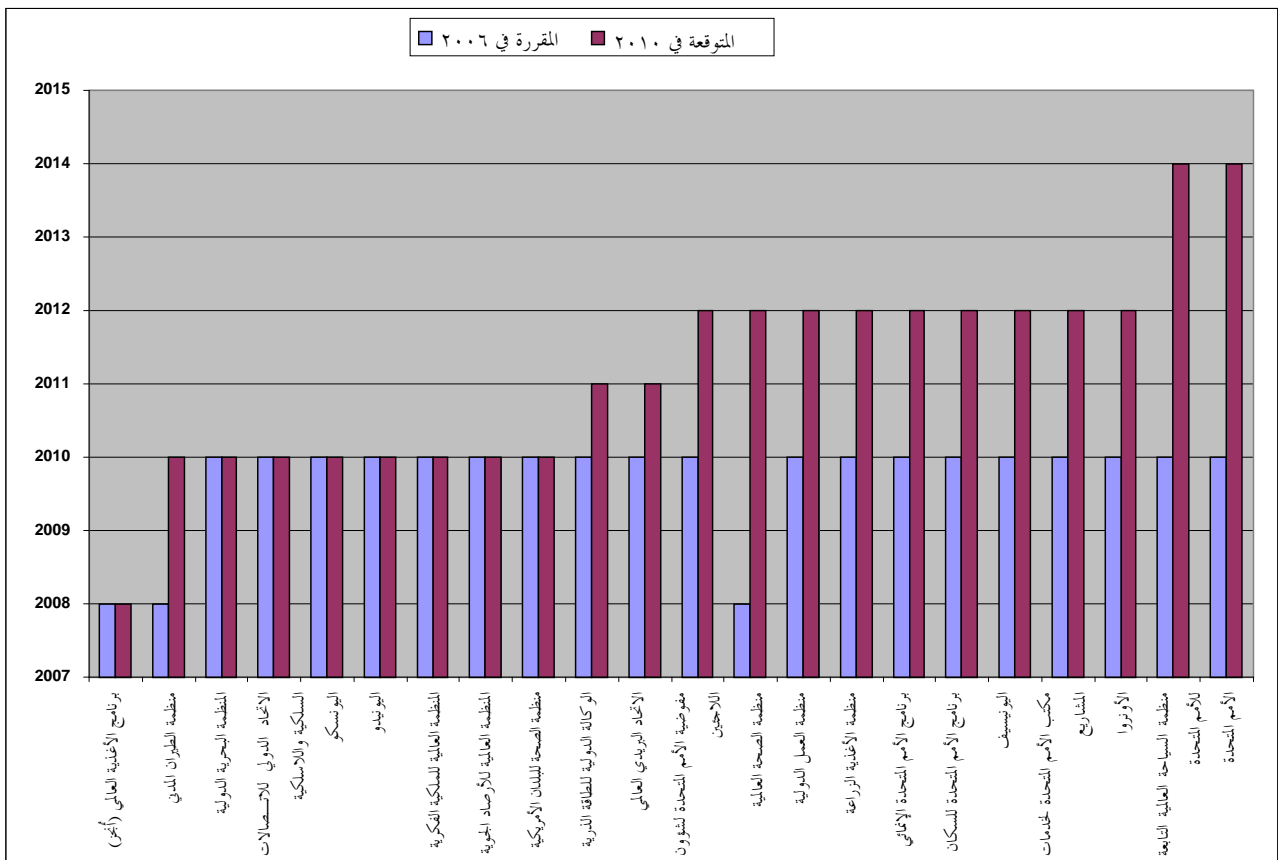
١٥٩- وباستطاعة المفتش أن يؤكد أن مستويات التنفيذ اختلفت كثيراً بين المنظمات بسبب اختلاف حجمها وظروفها، وتوافق نظمها لتخطيط الموارد في المؤسسة في ٢٠٠٥-٢٠٠٦ مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٥) تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥: التوصية ٢٥ المقدمة إلى اللجنة الإدارية الرفيعة المستوى، الفقرة ٤.

١٦٠- وبالإمكان انتقاد القرارات التي اتخذها كل من فرقة العمل، واللجنة الإدارية رفيعة المستوى، ومجلس الرؤساء التنفيذيين والأمين العام في ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦^(٩٦) إذ ضغطت هذه الجهات على جميع المنظمات لكي تختار سنة الامتثال ذاتها، بصرف النظر عن مستوى استعدادها الحقيقي. وبدلاً من ذلك، كان ينبغي تخصيص وقت كاف لإجراء دراسة للحدوى أولاً. والواقع أن العديد من الورقات الإضافية كان لازماً لإبلاغ الهيئات الإدارية بالشروط اللازمة للانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية.

الشكل ٩

السنة المقررة والمتوقعة لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية تنفيذاً كاملاً اعتباراً من شباط/فبراير ٢٠١٠، على أساس المعلومات المقدمة من المنظمات^(٩٧)



المصدر: تقارير الأمين العام المرحلية المتعلقة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٦) انظر الفصل الثاني - ٥ أعلاه، ٢٠٠٥-٢٠٠٧: القرارات السياسية المتعلقة باعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

(٩٧) CEB/2010/HLCM/7.

١٦١- من أصل "المُعتمدين الأوائل" الثلاثة المتوقعين، كان برنامج الأغذية العالمي من نفذ المعايير المحاسبية الدولية تنفيذاً كاملاً للسنة المنتهية في ٣١ كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٨ على النحو المخطط له، بفضل الظروف الأولية المواتية والجهود المبذولة (انظر المرفق الرابع للاطلاع على التفاصيل)؛ أما منظمة الصحة العالمية، التي اعتمدت عدة معايير فردية من المعايير المحاسبية الدولية منذ ٢٠٠٨، بارتباط وثيق مع نشر نظامها لتخطيط الموارد في المؤسسة، فتتوقع الآن أن تصبح ممثلة لهذه المعايير الدولية في ٢٠١٢، بعد نشر نظامها لتخطيط الموارد في المؤسسة وتعميمه على بقية المنظمات. وفيما يخص منظمة الطيران المدني الدولي، التي يقوم نظام الشراء فيها على أساس الاستحقاق منذ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨، عندما تمت المرحلة الأولى من نشر نظامها لتخطيط الموارد في المؤسسة واعتمد مبدأ التسليم، فتتوقع الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من ٢٠١٠.

١٦٢- ومن أصل المنظمات الأخرى البالغ عددها ١٩ منظمة التي استعرضت، يُتوقع أن تمثل ٧ منظمات للمعايير المحاسبية الدولية في ١ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠ على النحو المخطط له وهذه المنظمات هي: المنظمة البحرية الدولية، والاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية، ومنظمة الصحة للبلدان الأمريكية، واليونسكو، واليونيدو، والمنظمة العالمية للملكية الفكرية والمنظمة العالمية للأرصاد الجوية. ومن بين المنظمات المتبقية الـ ١٢، تتوقع من منظمتان اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في ٢٠١١ (الوكالة الدولية للطاقة الذرية والاتحاد البريدي العالمي)، وتتوقع ثماني منظمات الامتثال في ٢٠١٢ (منظمة الأغذية والزراعة، ومنظمة العمل الدولية، والبرنامج الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان، ومفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين، واليونسيف، ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع، ووكالة الأونروا) وتتوقع منظمتان في ٢٠١٤ (الأمم المتحدة ومنظمة السياحة العالمية التابعة للأمم المتحدة)^(٩٨) ولا ينبغي الاندهاش لهذا الأمر، نظراً إلى ما تتطلبه عملية الانتقال إلى الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية الدولية من استعدادات وتغييرات غير متوقعة من حيث التعقيد والحجم، وإلى الاعتماد المتزامن لمبادرات إدارية أخرى تشكل تحدياً، في حالة العديد من المنظمات، ويبين ذلك أن دفع المنظمات إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية بعد أربع سنوات فقط من اتخاذ الجمعية العامة لقرارها السياسي - كما دعا إلى ذلك في ٢٠٠٥ المدافعون عن هدف ٢٠١٠، لم يكن ممكناً ولا واقعياً من الناحية التقنية. والأدهى من ذلك أن المنظمات التي تخلّفت في مجال المحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق، كانت لها نُظم غير دقيقة في مجال تخطيط الموارد في المؤسسة وتعاني نقصاً في الموظفين المدربين. وحسب فاعل رئيسي استجوبه المفتش في ٢٠٠٨، "ما الانتقال في ٢٠١٠ إلا شعار".

١٦٣- واضطرت بعض المنظمات بسبب التأخر في وضع مقاييسها إلى مراجعة الجدول الزمني المحدد للمشروع في ٢٠٠٩ أو ٢٠١٠، وهي مراجعة شجعتها اللجنة الإدارية رفيعة المستوى تشجيعاً كلياً. فقد أعادت الأمم المتحدة، على سبيل المثال، جدولة عملية الاعتماد وأرجأتها إلى ٢٠١٤، لإتاحة المزيد من الوقت لجعل التنفيذ متزامناً مع إدخال النظام الجديد لتخطيط الموارد في المؤسسة، مشيرة إلى أن "أهم مسألة مطروحة على الأمم المتحدة في هذا الصدد هي ضرورة وجود نظم معلومات كفيلة باعتماد المعايير بنجاح وتزامن خطتي التنفيذ لاعتماد المعايير ومشروع تخطيط الموارد في المؤسسة"^(٩٩). وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٩، قررت ٦٢ في المائة من المنظمات، التي توقعت تأخراً في التنفيذ، أن تعتمد نهجاً تدريجياً (تنفيذ كل معيار على حدة). وفي بعض الحالات كان قرار تأجيل الموعد المحدد متأثراً أيضاً بمدى وجود الموارد.

خامساً - المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والأزمة المالية والاقتصادية

١٦٤- أثرت الأزمة المالية والاقتصادية العالمية في المشروع من عدة نواحي منها:

- جعلت الأزمة من تمويل عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، وهو التمويل المتواضع أصلاً إلى درجة لم يعد فيها فعالاً بالكامل أحياناً، أمراً صعب المنال ومرهوناً أكثر بفهم وإرادة الإدارة العليا والهيئات التشريعية، لا سيما في سياق وجود مبادرات إدارية متعددة متنافسة ومتزامنة وازدياد مطالب الدول الأعضاء، التي أضحت أكثر من أي وقت مضى تعرض عن الموافقة على المزيد من النفقات والموارد البشرية؛
- أثبتت الأزمة مدى أهمية وجود معلومات أفضل بشأن القوة المالية للمنظمات وبما يتصل بذلك من مخاطر تواجهها. فقد زادت أزمة الائتمان من ضرورة المساءلة في القطاع العام والشفافية في عملياته المالية.
- أحدثت الأزمة جدلاً في أوساط المحاسبين فيما يتعلق بالأثر المسير للدورات الاقتصادية المترتب على المعايير الدولية للإبلاغ المالي وكيف ينبغي قياس القيمة العادلة^(١٠٠). في أوقات الأزمة. ويتجسد ذلك بشكل خاص في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ والمعيار المحاسبي الدولي ١٥ المتعلقين بالأدوات المالية، والكشف والعرض. وقد انتقد المعيار الأول لمساهمته في زيادة تقلب الأرصدة الافتتاحية بسبب اشتراطه قياس مجموعة واسعة من الأصول بقيمتها العادلة.

١٦٥- أخذ المحاسبون هذه المسألة بجديّة كبيرة، فتحركوا بفعل الضغط السياسي الذي نشأ لدى انهيار مصرف ليمن براذرز، ثم بتأثير من مجموعة الدول العشرين في اجتماعاتها. فنظم

(٩٩) A/62/806.

(١٠٠) القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن يستبدل بموجودات أو تسوى به التزامات مالية نظير صفقة تعقد على أساس تجاري محض بين طرفين مطلعين راضيين. (مصطلحات المعايير المحاسبية الدولية).

الاتحاد الدولي للمحاسبين عدة حلقات دراسية لدى اجتماع مجلسه العالمي من أجل مناقشة أسباب الأزمة المالية وما يمكن لمهنة المحاسبة، والمنظمين والحكومات فعله من أجل تفادي أزمات في المستقبل. واتفق مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية على العمل سوية والإسراع بوضع مقاييس مشتركة تتناول النشاط الخارج عن الميزانية والمحاسبة فيما يخص الأدوات المالية. وعلاوة على ذلك، اتفق المجلسان على إصدار مقترحات تشير بالاستعاضة عن معاييرهما المتعلقة بأدواتهما المالية بمعيار مشترك "في غضون أشهر، لا سنين"^(١٠١). وأوضح الجانبان أن الشركات غير ملزمة باستخدام أسعار السوق في الظروف الصعبة. ووضع مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جانبه معايير محاسبية دولية إضافية (المعيار المحاسبي رقم ٢٨، والمعيار المحاسبي رقم ٢٩ والمعيار المحاسبي رقم ٣٠) على أساس نماذج المعايير المحاسبية الدولية ٣٢، و٣٩ و٧ وتتناول القضايا ذاتها المتعلقة بالعرض، والاعتراف والقياس والكشف.

١٦٦- وعلى غرار بقية المعايير المحاسبية، تخضع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تحسينات وتعديلات متواصلة، تترتب عليها تغييرات مقابلة في السياسات المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة. ففي نيسان/أبريل ٢٠٠٩، دعت مجموعة الدول العشرين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى "إحراز تقدم كبير في وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية العالية الجودة بنهاية العام"^(١٠٢). ويرحب المفتش بالجهود التي يبذلها مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية من أجل التقريب بين المعايير الدولية للإبلاغ المالي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في القطاع الخاص، وتعزيز "التقريب بين المعايير المحاسبية"، أحد المبادئ المثلى التي تنادي بها مهنة المحاسبة.

١٦٧- بيد أن هذا يدعو إلى التساؤل كيف لمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الموضوعية لخدمة القطاع الخاص الربحي أن تلبى الاحتياجات الخاصة لكيانات القطاع العام والمنظمات غير الربحية حيث لا تقوم المعاملات على أساس التبادل وإنما تقوم على أساس عمليات غير متوازنة في كل من الإيرادات والنفقات. وينبغي متابعة هذه المسألة عن كثب من قبل مراقبي الأمم المتحدة (الأمانة العامة للأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي) في مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، نظراً لكون هذه الهيئة تؤيد رسمياً التقريب بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبما أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غير مسؤول أمام أية هيئة إدارية داخل منظومة الأمم المتحدة ولأن مراقبي "الأمم المتحدة" غير مفوضين بسلطة الحديث باسم المنظومة، فهل عليهم مجرد القبول، أو التأيد، أو التشجيع أو التزام الصمت فيما يتعلق بإرادة هذا التقريب؟ ينبغي إجراء نقاش مفيد بين الجهات ذات المصلحة في الأمم المتحدة، نقاش يجعل القضية والمصالح قابلة للفهم ومفهومة من جميع

(١٠١) بيان مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، (٢٤ آذار/مارس ٢٠٠٩).

(١٠٢) للاطلاع على التفاصيل، انظر Risk، ٢٠ أيار/مايو ٢٠٠٩.

الجهات الفاعلة. لتذكر أن السبب الجوهري لاختيار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام هو أنها أنسب من المعايير الدولية للإبلاغ المالي لما تتميز به كيانات القطاع العام من طبيعة خاصة. وقد اقتبست المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أصلاً معظم سمات المعايير الدولية للإبلاغ المالي، الموضوعة لشركات القطاع الخاص. ويشاطر المفتش المدير الدولي للمجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة رأيه حين قال "من المؤسف أن تكون معظم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منقولة من المعايير الدولية للإبلاغ المالي بسبب القيود الزمنية أساساً وألا تتطابق إلا جزئياً مع واقع القطاع العام". وطالما كانت هناك "معاملات غير تبادلية"، سيتعين التمييز بين "محاسبة الأمراء"، و"محاسبة التجار".

١٦٨- ينبغي أن تكون المساءلة المبدأ الذي يسترشد به في عملية وضع وتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مستقبلاً، ويعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين المساءلة بإيجاز ودقة بكونها "واجب تحمل مسؤولية مُسندة"^(١٠٣). ويمكن للجنة خاصة يكلفها الاتحاد الدولي للمحاسبين أن تقوم بمهمة كبيرة شبيهة بالمهمة التي أنجزتها لجنة تفسير المعايير الدولية للإبلاغ المالي في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتمثل في مساعدة كيانات القطاع العام، لا سيما المنظمات الدولية، في توحيد وتفسير المعايير المحاسبية الدولية، خصوصاً في السنوات الأولى من عملية التنفيذ حيث تكون هذه الكيانات في طريق غير واضحة المعالم. ومن شأن هذه اللجنة أن تواصل العمل الذي قامت به فرقة العمل، لكن نطاقها قد يكون أوسع، بتمثيلين من الدول، والمدن والمنظمات غير الربحية، وفقاً لمبادئ مراعاة الأصول.

سادساً - خاتمة

١٦٩- لاشك أن عملية انتقال جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية هي أكثر المبادرات الإدارية طموحاً التي اتخذت على صعيد المنظومة إطلاقاً. وهي مبادرة لا مناص منها إذا أريد لهذه المؤسسات أن تنتقل إلى الإدارة المستنيرة. لقد سعى هذا التقرير جاهداً إلى تسليط الضوء على العقبات القائمة، والقيود والمخاطر التي تكتنف عملية الانتقال من المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية، سواء تعلق الأمر بالوقت الضروري لاختيار الأفضل أو ترقية النظم الحالية لتخطيط الموارد في المؤسسة، أو بضعف الحوار مع الهيئات التشريعية، أو عدم الرؤية أو غياب الإحساس بالمسؤولية الجماعية عن عملية التغيير أو عدم التزام الإدارة العليا.

١٧٠- وقليلة هي المنظمات التي أدركت في ٢٠٠٥ حجم التغييرات الضرورية، إن كانت هناك أصلاً منظمات قد أدركت ذلك. وهناك أسباب عديدة تبرر وجود منظمة واحدة

(١٠٣) International Federation of Accountants, Study 13 Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective (August 2001) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، الدراسة ١٣ الإدارة في القطاع العام: منظور هيئة إدارية (آب/أغسطس ٢٠٠١)).

فقط، من أصل ٢٢ منظمة، أحرزت على الاعتراف بامتثالها للمعايير المحاسبية الدولية في غضون الأجل الأول بينما هناك ثماني منظمات أخرى تتوقع بلوغ هذا الهدف في ٢٠١٠. واستناداً إلى الاستعراض، لا يسع المفتش إلا أن يستنتج أن معظم المنظمات أساءت تقدير التغييرات الهائلة الضروري إجراؤها على عدة مستويات مختلفة وأن بعضاً من هذه المنظمات تأخر في إدراك عدم استطاعته المسايرة إلا إذا أعطى لهذا المجهود الأولوية في المؤسسة. أما الالتزام الأول بتحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية بحلول ٢٠١٠ فلم يراع وجود كل منظمة في نقطة بداية مختلفة تماماً، مما جعل عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية معضلة كبرى بالنسبة إلى بعض المنظمات. صحيح أن الرواد الأوائل من قبيل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والجماعة الأوروبية وبرنامج الأغذية العالمي أبانوا عن إمكانية إنجاز هذه المهمة الكبرى إذا وُجد ما يكفي من الإرادة والعزم. بيد أنه يتعين استخلاص الدروس من تجارب هذه المنظمات من أجل مساعدة المنظمات الأخرى على تحقيق الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في غضون السنوات القادمة.

١٧١- وبعد زخم دام عدة سنوات اتخذت أثناءه سلسلة من القرارات السياسية الهامة، بات من الواضح الآن أن بعض المنظمات سيستغرق وقتاً أكثر من أجل بلوغ هدف إنتاج بيانات مالية ممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية بدون تحفظ^(١٠٤). الآن خيبة الأمل ووهن العزيمة هما الخطران الكبيران اللذان يتعين درؤهما، لا سيما وأن المزايا التي ستسفر عنها عملية الانتقال لن تصبح جلية إلا بعدما تكتمل عملية الانتقال وسيحتاج المديرون إلى وقت من أجل إدراك المتطلبات الجديدة. وقد حدد الاستعراض عدداً من الممارسات الفضلى (الواردة في الموجز التنفيذي) المستندة إلى خبرات مؤسسات الأمم المتحدة أو غيرها من المنفذين الأوائل خارج منظومة الأمم المتحدة. ويعتقد المفتش أن تطبيق هذه الممارسات سيساعد في ضمان عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية بطريقة استراتيجية، شاملة وفي الوقت المناسب. ومراعاة لجميع هذه الممارسات، يرى المفتش أن التوصية التالية ستحسن من الفعالية والكفاءة والمساءلة في عملية انتقال كل مؤسسة في منظومة الأمم المتحدة إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

التوصية ٣

ينبغي للرؤساء التنفيذيين الحرص على تطبيق مجموعة الممارسات الفضلى الـ ١٦ المحددة في تقرير وحدة التفتيش المشتركة هذا عند تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

(١٠٤) انظر على سبيل المثال التقرير المرحلي عن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وصندوق الأمم المتحدة للسكان ومكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع: إحاطة إلى المجلس التنفيذي (١ حزيران/يونيه ٢٠٠٩)، موجود على العنوان التالي: www.undp.org/about/ipsas/doc/Progress_report_presentation_june09.ppt

قائمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

(دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للإصدارات المحاسبية الدولية في القطاع العام، طبعة ٢٠١٠)

2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting
(Pronouncements)

نطاق الدليل

يجمع هذا الدليل من باب المرجع المستمر معلومات أساسية بشأن الاتحاد الدولي للمحاسبين والإصدارات المعمول بها حالياً في القطاع العام والتي أصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين في ١٥ كانون الثاني/يناير ٢٠١٠.

المجلد الأول

المحتويات

الصفحة

في النص الإنكليزي

١	تغييرات جوهرية على دليل عام ٢٠٠٩
٣	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - بنود وشروط عامة مؤقتة
٨	الاتحاد الدولي للمحاسبين
١١	تمهيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٢٠	مقدمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
٢١	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١- عرض البيانات المالية
٨٢	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢- بيانات التدفقات النقدية
١٠٤	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٣- السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
١٣٥	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٤- آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
١٦٠	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٥- تكاليف الاقتراض
١٧٢	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٦- البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
٢٠٧	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٧- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
٢٢٧	المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٨- الحصص في المشاريع المشتركة

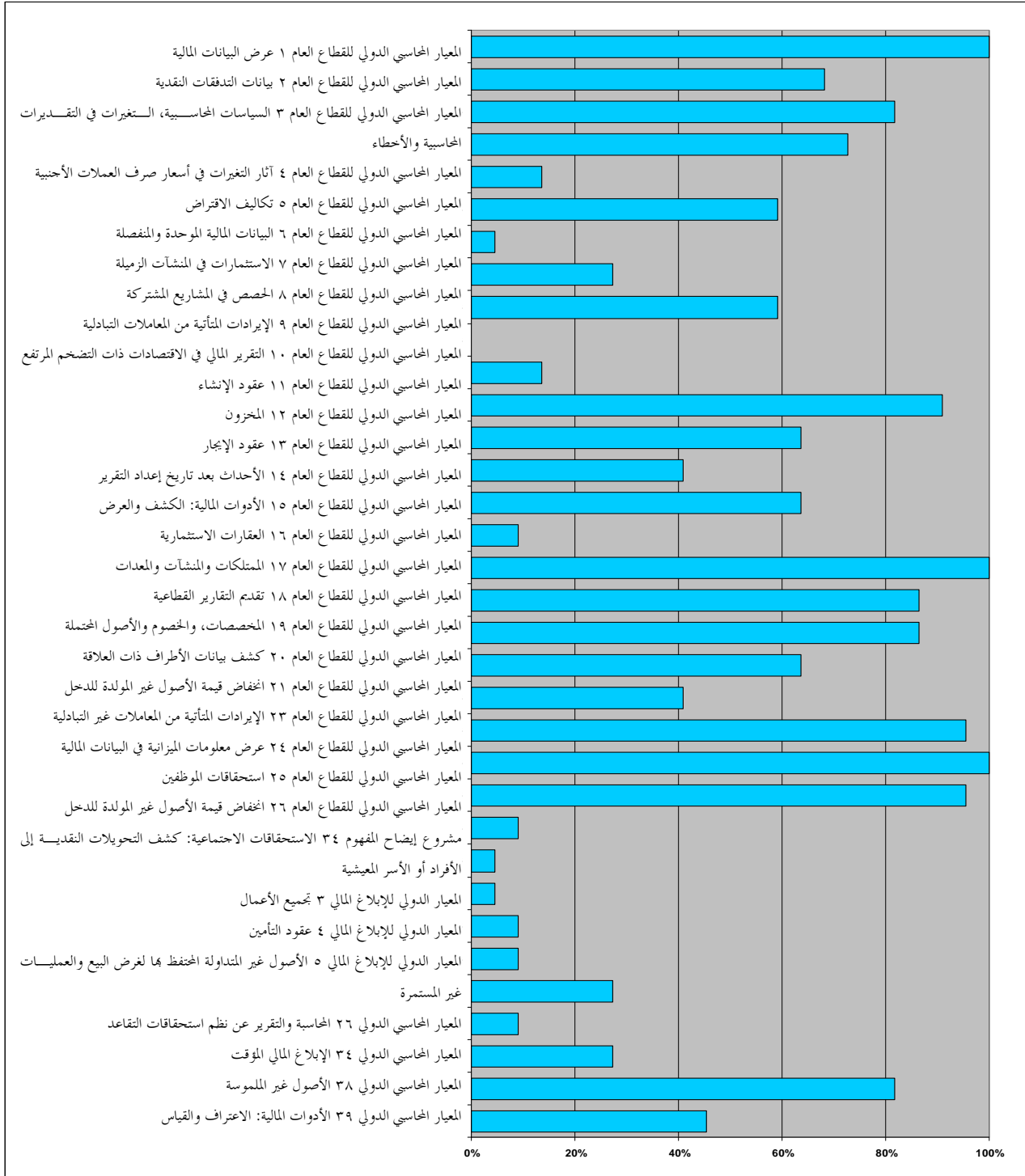
٢٥١	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٩- الإيراد المتأتي من المعاملات المتبادلة
٢٧٤	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٠- التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم المرتفع
٢٨٨	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١١- عقود الإنشاء
٣١٤	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٢- المخزون
٣٣٣	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٣- عقود الإيجار
٣٦٩	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٤- الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير
٣٨٥	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٥- الأدوات المالية: الكشف والعرض
٤٤٣	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٦- العقارات الاستثمارية
٤٧٦	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٧- الممتلكات والمنشآت والمعدات
٥١٧	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٨- تقديم التقارير حول القطاعات
٥٤٨	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ١٩- المخصصات، الالتزامات والأصول
٥٩٢	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٠- كشف الأطراف ذات العلاقة
٦١٣	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢١- انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد
٦٥٢	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٢- كشف المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
٦٧٨	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٣- الإيراد المتأتي من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
٧٣٥	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٤- عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
٧٦٣	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٥- استحقاقات الموظفين

المجلد الثاني

المحتويات

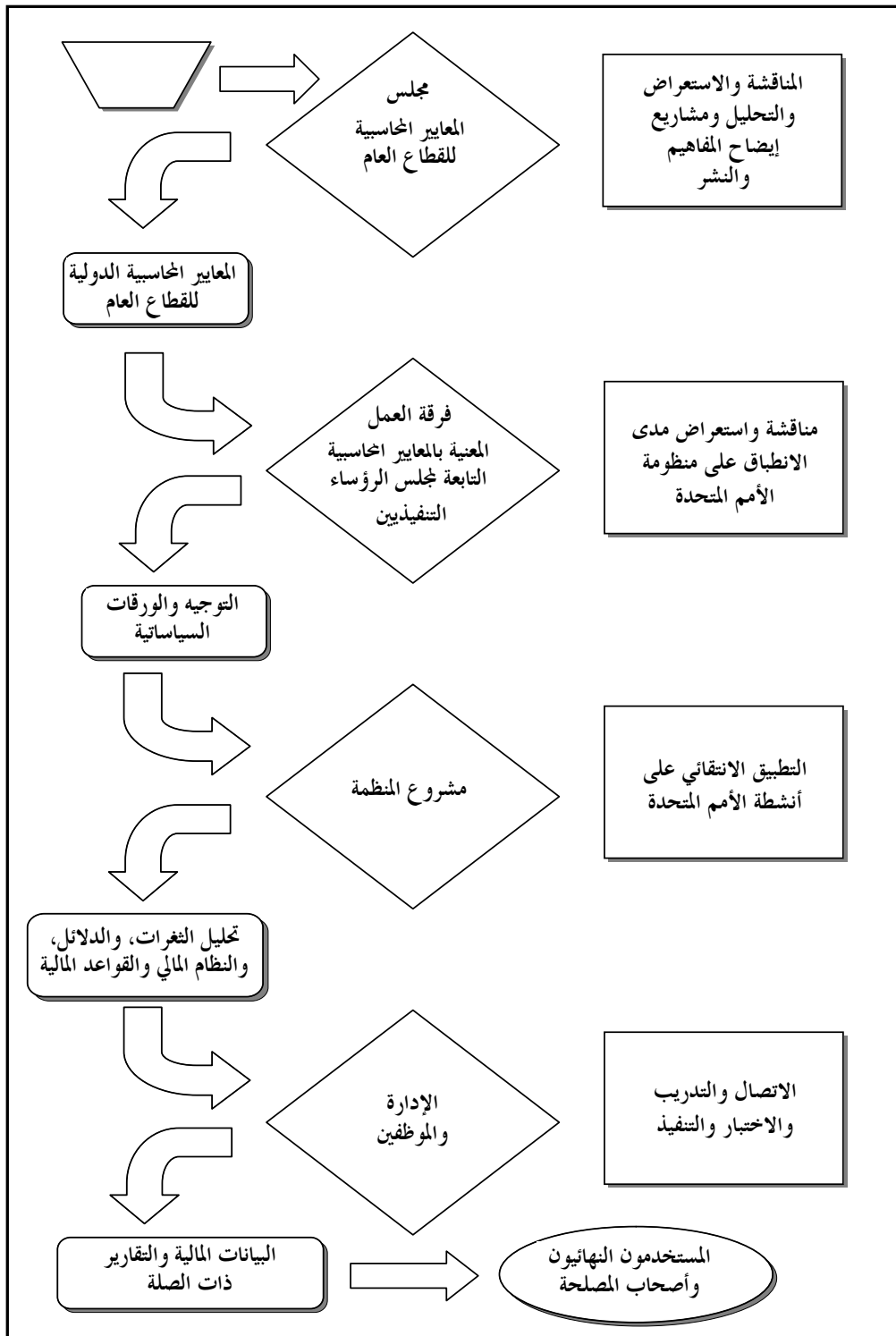
٨٤٥	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٦- انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
٩٠٤	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٧- الزراعة
٩٣٣	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٨- الأدوات المالية: العرض
١٠٢٢	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٢٩- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
١٢٨٧	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٣٠- الأدوات المالية: كشف البيانات
١٣٣٧	..... المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام ٣١- الأصول غير الملموسة
١٣٨٨	..... أساس النقد لمعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام - التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي
١٣٨٩	..... قائمة المصطلحات المعروفة في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١ إلى معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ٢٦
١٥١٤	..... المبدأ التوجيهي ٢- إمكانية تطبيق المعايير الدولية لمراجعة الحسابات على عمليات مراجعة البيانات المالية لمؤسسات الأعمال الحكومية
١٥٥٥	..... موجز لوثائق أخرى
١٥٥٨	..... قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين للاتحاد الدولي للمحاسبين

الأهمية المتصورة لكل معيار من المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة المثوية حسبما حددته المنظمات المشاركة



المرفق الثالث

تدفق العمليات للانتقال إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام



قصة نجاح: عملية برنامج الأغذية العالمي

١- ما هذه القصة سوى واحدة مما يزيد على ٢٠ رواية مفصلة لمشاريع المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام التي نُفذت في المنظمات المشاركة في وحدة التفتيش المشتركة. وهي قصة النجاح الأولى، والوحيدة لحد الآن (٢٠١٠) التي يرى المفتش أن فيها الكثير مما ينبغي الاستفادة منه. ليس برنامج الأغذية العالمي بالوكالة الوحيدة التي وُجدت بها ممارسات جيدة، لكنه في نيسان/أبريل ٢٠٠٩ نجح في عرض بياناته المالية لعام ٢٠٠٨ بشكل ممثل للمعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام، وصدق عليها مراجع حساباته الخارجي، في أقل من ثلاث سنوات على اتخاذ مجلسه قراراً (في حزيران/يونيه ٢٠٠٦) بالامتثال للمعايير الحاسبية الدولية، وذلك نجاح تكرر في الفترة المالية الموالية وحدير بوصفه بالتفصيل. ويستند هذا الباب في معظمه إلى نصوص رسمية من المدير التنفيذي لبرنامج الأغذية العالمي، (بما في ذلك التقارير المحلية الستة المتعلقة بهذا المشروع)، وإلى العروض والتقارير والبيانات الصادرة عن مراجع الحسابات الخارجي. وقصد الإيجاز، يشير هذا النص إلى مراجع قليلة؛ أما المراجع الأخرى فمتاحة عند طلبها.

٢- لم يكن لدى الفريق المعني بمشروع المعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام في برنامج الأغذية العالمي سوى ١٨ شهراً للاستعداد بعدما حُدد موعد البدء في عرض الفترات المالية بشكل ممثل للمعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام. فكان المدخل إلى المعايير الحاسبية الدولية مشروعاً متعدد الجوانب وموقوتاً معقداً يتطلب الانطلاق من الصفر والبناء لبنةً لبنةً. ولكن بفضل الفعالية في القيادة والتأني في إدارة المخاطر، أُنجز هذا المشروع بنجاح كما كان متوقفاً له في البداية. ولأن برنامج الأغذية العالمي كان في نهاية المطاف ما يدعى "المعتمد الأول" الوحيد للمعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام فقد كان متقدماً على منظومة الأمم المتحدة ككل في مجال وضع القضايا الحاسبية التقنية المتعلقة بالمعايير الحاسبية الدولية للقطاع العام. وشملت هذه المبادرة الكبرى استعراضاً شاملاً لجميع السياسات المالية والعديد من التنقيحات التي أجريت عليها، وإعداد دليل توجيهي سياساتي وتدريباً موسعاً للموظفين.

ألف - تأسيس الإدارة المالية كخطوة تحضيرية

٣- يتوج هذا الإنتاج الملحوظ أيضاً عملية شاملة لتحويل الإدارة المالية للمنظمة ككل، وهي عملية يمكن الوقوف على أصولها بالرجوع إلى فترة السنتين ٢٠٠٢-٢٠٠٣ على الأقل، عندما قام برنامج الأغذية العالمي بتحسين إدارته المالية، بإيعاز من مراجع حساباته الخارجي (المكتب الوطني لمراجعة الحسابات) ومن إدارته العليا.

٤- ويقوم مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على اشتراك جميع المعنيين بالمهام المالية في الكيان في الحماس والمعرفة والمساءلة، على جميع مستويات المقر، والمكاتب الإقليمية والميدانية: إذ يتعين إحداث شبكة فعالة تربط بين هذه الجهات من أجل ضمان الفهم والتنفيذ الكاملين لنموذج أعمال المنظمة وهيئة مجال خصص لتلقي الإصلاحات اللازمة. ولهذا الغرض يجب ملء الوظائف الأساسية في الوقت المناسب بموظفين بالأعداد وبالمؤهلات المطلوبة. ويعد تدريب مديري وموظفي الشؤون المالية، وجمع الموظفين من هذه المستويات المختلفة عاملاً رئيسياً للنجاح بوصف ذلك شرطاً أساسياً لإشاعة ثقافة محاسبية حديثة.

٥- وفي ٢٠٠٤-٢٠٠٥، أحدثت قيادة برنامج الأغذية العالمي عدداً من المبادرات الرامية إلى تحسين نوعية الإبلاغ المالي وتوقيتته لفائدة مجلسها، ومانحها وإدارتها. ومن هذه الأولويات الإدارية ما يلي:

- توسيع قدرة العمليات على نطاق العالم لبرنامج تخطيط موارد المؤسسة في برامج الأغذية العالمي (المعروف باسم شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي (WINGS)، الذي أعيدت تسميته لاحقاً بعد تحسينه باسم (WINGS II))؛
- الاستثمار في الموارد البشرية بتعيين ١٩ موظفاً دولياً و ١٧ موظفاً وطنياً إضافياً في الشؤون المالية في الميدان (أي بزيادة ٦١ في المائة و ٦٨ في المائة على التوالي) و ٥ محللين ماليين إقليميين لدعم نموذج العمل الجديد الناجم من استعراض العمل؛
- تدريب المديرين في الإدارة المالية، وتدريب موظفي المالية بشأن العمل والعمليات المالية لبرنامج الأغذية العالمي، لا سيما في المكاتب المالية، على مجموعة من تقارير الإغلاق الشهري؛
- تدريب المديرين القطريين المعنيين حديثاً مع التأكيد على مسؤولياتهم عن وضع الضوابط الداخلية والإدارة المالية الفعالة؛
- تنظيم حلقات عمل بتوجيه من موظفين كبار في شؤون المالية بالمقر، والمكاتب الإقليمية والمكاتب القطرية من أجل مناقشة القضايا الاستراتيجية المتعلقة بالإدارة المالية وتوضيح الأدوار والمسؤوليات؛
- تنظيم حلقات عمل سنوية للمكاتب الإقليمية يشارك فيها موظفو الشؤون المالية من المكاتب القطرية، لإعداد إقفال الحسابات المالية لفترة السنتين، وإدخال المبادرات الجديدة واستعراض عمليات متابعة مدى الاستجابة لتوصيات مراجعة الحسابات وإتاحة التدريب المتقدم لمسؤولي شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي؛

- إصدار دليل موحد للشؤون المالية، لتقديم توجيه واضح بشأن السياسات والإجراءات والمالية، مع إنتاج التقارير المتعلقة بالإدارة والتنفيذ المالي للمشاريع من قبل شبكة المعلومات والنظام العالمي لبرنامج الأغذية العالمي؛
- وضع استراتيجية جديدة لصرف العملات الأجنبية من أجل الحد من المخاطر على أساس تحليل مدى تعرض برنامج الأغذية العالمي إلى الخطر؛
- إعادة تنظيم وظيفة الشؤون المالية من أجل التركيز بشكل أقوى على تحليل التكاليف والضوابط الداخلية.

باء - اختيار المعايير المحاسبية: موقف استباقي حازم

٦- في كانون الثاني/يناير ٢٠٠٥ لاحظ مراجع الحسابات الخارجي لبرنامج الأغذية العالمي أن برنامج الأغذية العالمي قدم أصلاً مجموعة كاملة تقريباً من البيانات المالية على النحو المطلوب في كل من المعايير المحاسبية الدولية/المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وبعد عرض تقرير مراجع الحسابات الخارجي عن معايير الإبلاغ المالي إلى المجلس، الذي شجع فيه مراجع الحسابات الخارجي مجلس برنامج الأغذية العالمي على قبول المعايير المحاسبية الدولية المقبولة عالمياً، أنشأ المدير التنفيذي لجنة توجيهية وفرقة عمل من أجل إدارة عملية الانتقال في ذلك الاتجاه. وبعد المناقشة مع منظمات خارجية وخبراء في مجال المعايير المحاسبية، قامت اللجنة التوجيهية وفرقة العمل باستعراض أولي لأنظمة وقواعد برنامج الأغذية العالمي التي قد تتطلب التنقيح قبل أن يعتمد برنامج الأغذية العالمي المعايير المحاسبية الدولية كلياً. وبما أن عمليات الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق هي شرط عام يسري على جميع المعايير المحاسبية الحديثة فإن تنفيذ هذه المعايير سيُعد الكيان بشكل كبير لتنفيذ أي من هذه المعايير. وفي ٢٠٠٧، أدرك برنامج الأغذية العالمي أن نظام WINGS الحالي، الذي يدعم بعض جوانب المعايير المحاسبية الدولية، مكن برنامج الأغذية العالمي في السنوات الأخيرة من إجراء تحسينات منتظمة على إبلاغه المالي، بما في ذلك الاعتراف بالدخل على أساس الاستحقاق، والاعتراف بالاستثمارات بسعر السوق، والاعتراف بالنفقات على أساس مبدأ التسليم، والإبلاغ المالي السنوي. وفي هذا الصدد، كان برنامج الأغذية العالمي قد بلغ فعلاً مستوى متقدماً في الاستعداد للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٧- بيد أن ذلك لم يكن أمراً سهلاً: إذ تقوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على مبادئ. وبما أن برنامج الأغذية العالمي كان أول منظمة للأمم المتحدة ومن أوائل المنظمات في العالم فيما يخص السبق إلى تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، اضطر فريقها المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية إلى وضع العديد من السياسات، قبل مناقشة ونشر أي توجيه من قبل فرقة العمل المشتركة بين الوكالات في كثير من الأحيان. ومن

السياسات التي كان وضعها صعباً جداً، رسملة المخزون، والصرف، والقياس، والأدوات المالية، والخدمات العينية، والممتلكات والمنشآت والمعدات، والأصول غير الملموسة، وبشكل خاص الاعتراف بالإيرادات، الذي كان صعباً للغاية نظراً للفوارق الكبرى الموجودة بين برنامج الأغذية العالمي والقطاع الخاص، ولأنه أيضاً يقيّم المنظمات المستندة إلى الاشتراكات والدول. وتتيح مقارنة البيانات المالية الممتثلة للمعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة سابقاً والبيانات المالية الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حالياً قياساً للأثر والصعوبات القائمة في مجال السياسات المحاسبية.

٨- لقد كان موقف برنامج الأغذية العالمي تجاه العمل الداعم الذي أنجزه الفريق المنشأ على صعيد المنظومة وفرقة العمل مشاركة استباقية كاملة وخطوة ثابتة إلى الأمام، بل كان البرنامج يسبق الفريق عند اللزوم، كما هو الحال فيما يتعلق بالمواد التدريبية (حيث بادر برنامج الأغذية العالمي إلى إعداد مواد التدريبية الخاصة به دون انتظار مجموعة المواد التدريبية لمجلس الرؤساء التنفيذيين التي تأخرت). وبصفة برنامج الأغذية العالمي من أول المعتمدين، فإن توقعاته وخبرته فيما يتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وجيهة جداً بالنسبة إلى مؤسسات منظومة الأمم المتحدة الأخرى. ولما كانت مناقشات الأمم المتحدة غير ناضجة بما يكفي للبت بشأن جميع قضايا المعايير المحاسبية الدولية، كانت الإدارة تفسرها كما تراها مناسبة، بالاتفاق مع مراجع الحسابات الخارجي. وفي حالة عدم وجود أية معايير محاسبية دولية، كانت تستخدم المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وبما أن برنامج الأغذية العالمي هو "الرائد"، فهو لا يستطيع دائماً أن يعول على الأمم المتحدة لتقديم المشورة والنصح العمليين بشأن طائفة واسعة من القضايا التي يواجهها في أثناء عملية الانتقال. بل إن مؤسسات أخرى في الأمم المتحدة لجأت إلى برنامج الأغذية العالمي التماساً للتوجيه وسعيًا إلى الاقتداء به. وكانت لبرنامج الأغذية العالمية أيضاً اتصالات مع رواد آخرين في مجال المعايير المحاسبية الدولية من قبيل الجماعة الأوروبية، ومنظمة حلف شمال الأطلسي وحكومة سويسرا.

٩- وفي صيف ٢٠٠٥، لما ناقشت فرقة العمل المسألة مع الفريق المعني بتطوير المشروع التابع لمجلس الرؤساء التنفيذيين وانتقلت إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بوتيرة متسارعة، اتخذ برنامج الأغذية العالمي، الذي كان استعد لهذه العملية الانتقالية، مكانه في موقع الريادة بوصفه من المعتمدين الأوائل. وهكذا وضع وثيقتين أساسيتين تدلان على الفكر الناقد المستقل بشأن حالة البرنامج وهما: جدول زمني تقريبي للانتقال إلى العمل بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٨ وجدول بجميع التغييرات التي يتعين على الكيان إجراؤها وفقاً لتحليل الثغرات الذي قام به البرنامج، معياراً معياراً. وشكّلت هاتان الوثيقتان أساس مشروع المعايير المحاسبية الدولية لبرنامج الأغذية العالمي. وتضمنت خطة العمل التي وافق عليها المجلس التنفيذي في حزيران/يونيه ٢٠٠٦ تحديد الآجال، ووضع المقاييس، والتنسيق مع مشروع WINGS II والتكاليف المقدرة، والخيارات

المتاحة في الميزانية والتمويل من أجل تمكين برنامج الأغذية العالمي من تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من عام ٢٠٠٨، على النحو الموصى به.

جيم - قياس المهام التي يتعين تنفيذها وتنفيذ هذه المهام بشكل كامل

١٠ - حسب مقتطف من تقرير مراجعي الحسابات الخارجيين لبرنامج الأغذية العالمي عن الجاهزية بشأن مشروعين كبيرين هما: المعايير المحاسبية الدولية WINGS II، تطلب الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية أكثر بكثير من تنقيح وتحسين جوانب العرض في الإبلاغ المالي كما يتبين ذلك عبر الحصيلات السنوية للمنظمة. واقتضى الأمر إجراء تحسينات في إجراءات العمل والإجراءات التشغيلية الموحد، على سبيل المثال بشأن كيفية إدارة برنامج الأغذية العالمي وحساب الأصول والخصوم؛ وكيفية حساب الإيرادات والنفقات والإبلاغ عنها. وتتطلب هذه التحسينات تغييرات كبرى أحرمتها الأمانة العامة على سير العمل والإدارة المالية في الهياكل الأساسية التشغيلية والإجراءات المالية لبرنامج الأغذية العالمي.

١١ - أما برنامج الأغذية العالمي، الذي كان أصلاً أكثر من بقية الكيانات في منظومة الأمم المتحدة استعداداً للامتثال للعديد من هذه التغييرات، كما لوحظ أعلاه، فقد اختار مساراً سريعاً: وهو الانتقال من المرحلة التي كان فيها في غضون ثمانية عشر شهراً، نظراً لاستعداده الجيد، قاطعاً أقصر طريق ربما إلى تحقيق الهدف بين جميع مؤسسات منظومة الأمم المتحدة. وأعدت مجموعة كاملة من البيانات المالية السنوية (المتثلة للمعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة) لأول مرة في برنامج الأغذية العالمي عام ٢٠٠٦. ومكّن ذلك البرنامج من إدخال الحسابات السنوية والمراجعة الكاملة للحسابات، كممارسة مسبقة للفترة المالية السنوية التي أصبحت إلزامية منذ ٢٠٠٨، فصاعداً. وإذا كان هذا المجال الأكثر تأثراً بالمعايير المحاسبية الدولية، فإن وحدة الإبلاغ المالي التابعة لبرنامج الأغذية العالمي قامت بدور رئيسي في مواجهة تحدي تنفيذها. وأطلق برنامج الأغذية العالمي سلسلة من "العمليات التجريبية" على مدى ستة أشهر وتسعة أشهر، في إطار "الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية" للحسابات المقبلة لعام ٢٠٠٨.

دال - مشروع متكامل

١ - الشكل

١٢ - عقب قرار المجلس في تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٥، وضعت الأمانة العامة خطة عمل شاملة لمشروع المعايير المحاسبية. وبيّنت هذه الخطة النهج المتبع إزاء تحديد وتناول التغييرات التي يتعين إجراؤها على قواعد وأنظمة برنامج الأغذية العالمي، والسياسات المحاسبية والإجراءات الإدارية المتأثرة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. ووُضعت مقاييس لمختلف مراحل

المشروع، بما في ذلك التحليل، وتقديم المقترحات للسياسات والإجراءات المنقحة والاعتماد من قبل الإدارة، ومراجع الحسابات الخارجي والمجلس، وإعداد المبادئ التوجيهية وتدريب موظفي المقر والميدان. وأعدت الأمانة العامة أيضاً تقديرات للميزانية بتكاليف التنفيذ.

٢- الإدارة

١٣- أنشئت إدارة العملية الانتقالية في أول الأمر على أساس أنها فريق صغير نسبياً (مكون من أربعة استشاريين في المالية، واستشاري واحد في إدارة المشروع، واستشاري آخر، وموظفين في شؤون المالية وأربعة موظفين آخرين) بقيادة مدير متفرغ للمشروع مسؤول أمام كبير موظفي المالية، الذي كان مسؤولاً أيضاً عن مشروع WINGS II وبالتالي كان قادراً على رصد أوجه التآزر بين WINGS II والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. وفي ٢٠٠٧، أنشئ "مجلس إدارة المشروع" لتقديم الرقابة والتوجيه والمشورة على مستوى عالٍ إلى مشروع المعايير المحاسبية الدولية. وتبعاً لتوصيات من المراجعة الداخلية للحسابات ولتقييم المخاطر، أُضيف إلى موظفي المشروع منسق لإدارة التغيير ومنسق لإدارة المشروع. وقد خُفّف ذلك من الاعتماد على الاستشاريين وأتاح الاستقرار في الاتصالات والتدريب وفي رصد وتحديث الميزانية وخطة العمل.

٣- التمويل

١٤- بفضل الثقافة المتجددة لبرنامج الأغذية العالمي في مجال الإدارة المالية، تمكّن البرنامج العالمي في وقت مبكر جداً (أيلول/سبتمبر ٢٠٠٥) من إنتاج تقديرات مفصّلة للتكاليف والاحتياجات المتوقعة من الميزانية للمجالات التالية:

• الخبرة التقنية مع المعرفة في المجالات التالية:

'١' الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية؛

'٢' التغيير في تدفقات العمليات التنظيمية؛

'٣' إدارة الأصول؛

'٤' إعداد السياسات، والإجراءات والدلائل التوجيهية.

• السفر والتدريب لتنفيذ السياسات والإجراءات الجديدة (حلقات العمل وما إلى ذلك)
• قدر كبير من استعراض العمليات التخطيطية والتنظيمية، إلى جانب صياغة السياسات وتوجيه الإجراءات.

١٥- وكانت أول نقلة نحو تمويل المشروع محاولة تحديد وفورات من خلال السعي إلى إمكانية استيعاب التكاليف الإضافية. وكانت النقلة الثانية التماس التأزر مع مشروع قائم أصلاً وذو صلة. أما النقلة الثالثة فكانت مجرد البحث عن أشكال ومصادر جديدة للتمويل.

١٦- وفي حزيران/يونيه ٢٠٠٦ أذن المجلس بتخصيص مبلغ قدره ٣,٧ ملايين دولار من دولارات الولايات المتحدة من بند الدعم البرنامجي والإدارة، من أجل تغطية تكاليف إدخال المعايير المحاسبية الدولية للفترة المالية لعام ٢٠٠٨ لمدة سنتين. وبعد سنتين، أبرز تحليل بعدي لنفقات المشروع مستواها الحقيقي العام وهو شبيه بالمبلغ المتوقع، مُظهرًا بعض النقص في ميزانية تكاليف الموظفين (التي يديرها النظام المشترك للأمم المتحدة)، مقابل وفورات في معظم البنود الأخرى لا سيما بند السفر. وأبقى على تكاليف الاستشاريين في مستوى منخفض ملحوظ قدره ٠,٣ مليون دولار، على مدى فترة المشروع بكامله، مقارنة بالمبلغ المتوقع وقدره ٠,٥ مليون دولار، الذي يُعد بدوره متواضعاً نسبياً مقارنة ببعض المنظمات الأخرى.

٤- الموارد البشرية

١٧- نصت خطة المشروع على إنشاء فريق متفانٍ من أجل تنفيذ مشروع المعايير المحاسبية بدعم من موظفي برنامج الأغذية العالمي، الذين سيقدمون الخبرة ذات الصلة في مجالات اختصاصهم ومسؤولياتهم. وعُيّن مدير للمشروع من أجل قيادة المشروع، الذي استند إلى الخبرة الداخلية، والموظفين المتخصصين ولا سيما الاستشاريين المعيّنين لضمان قدرة برنامج الأغذية العالمي على الانتقال بنجاح إلى المعايير المحاسبية الدولية. لكن إيجاد الموظفين كان أمراً صعباً؛ فعندما بدأ المشروع في محاولة تعيين خبراء موظفين في ميدان المعايير المحاسبية الدولية عام ٢٠٠٦، لم يكن هناك أي خبير تقريباً. صحيح إن العديد من المحاسبين كانوا خبراء في مجال المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو المعايير النيوزيلندية أو الأسترالية، لكن لا أحداً تقريباً كانت له الخبرة في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية. وحدهم الموظفون الذين عملوا مع المنظمات الرائدة مثل منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والجماعة الأوروبية هم الذين كانت لهم الخبرة في مجال المعايير المحاسبية الدولية. واختار مدير المشروع في نهاية المطاف تعيين محاسبين مهنيين وإعطاءهم الوقت اللازم للاستئناس بالمعايير المحاسبية الدولية، مستثمراً فيهم، حتى يكونوا، مع الزمن، خبرة ومعرفة في مجال تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

٥- المضمون والنواتج

١٨- أعد الفريق وثائق شاملة للتنفيذ تشمل جميع المعايير المحاسبية الدولية ومشاريع إيضاح المعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك مشاريع المتطلبات والممارسات المحاسبية الجديدة التي سيتعين في إطارها إعداد البيانات المالية لبرنامج الأغذية العالمي ابتداءً من ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨، من أجل توجيه مسير العمل ووضع النظم. وكانت خطط التنفيذ المفصلة لكل مجال من مجالات المحاسبة تربط وثائق التنفيذ بالاعتماد العملي للمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك إنشاء ميزانيات لـ ١ كانون الثاني/يناير ٢٠٠٨ للمخزون، واستحقاقات المستخدمين وممتلكاتهم، والمنشآت والمعدات، وحساب الإيرادات في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وتقرر وضع دليل للتنفيذ لوحدة سير العمل وللمهنيين العاملين في مجال المالية.

هاء - منظمة متحمّسة: الاتصال والتدريب وإدارة التغيير

١- الاتصال والدعم المتعلق بالتدريب

١٩- في إطار برنامج الاتصال الذي وضعه برنامج الأغذية العالمي، أنشأ البرنامج العالمي صفحة على شبكة الإنترنت كُرست لعملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية وأعدّ سلسلة إضافية من ستة "تقارير مرحلية" بشأن هذا الموضوع، من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٨، شُرحت فيها أو اقترحت جميع المعلومات ذات الصلة بالقرارات الماضية واللاحقة، وقُدّمت إلى المجلس من أجل الاطلاع عليها، أو النظر فيها أو الموافقة عليها، ومن ثم ظل المجلس كامل الاطلاع والتحمس والمشاركة مراعاة للسلسلة في عملية الانتقال.

٢٠- وفي هذا الموقع الشبكي الداخلي لمشروع المعايير المحاسبية الدولية، المستخدم كثيراً من قبل موظفي برنامج الأغذية العالمي، معلومات بشأن المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة، والمعايير المحاسبية الدولية، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وشكل هذا الموقع مصدراً واحداً لاستقاء جميع المعلومات بالنسبة إلى المستخدمين الباحثين عن معلومات أو توجيه بشأن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي إطار استراتيجية الاتصالات، وُزعت نشرات نصف شهرية على موظفي شؤون المالية وغيرهم من الموظفين، لإطلاع الموظفين الميدانيين أساساً على تقدم المشروع. وعقد الخبراء في مجال المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والخبراء الماليين الذين لديهم تجربة في مشاريع تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في منظمات أخرى حلقات عمل لجعل موظفي برنامج الأغذية العالمي يستأنسون بطبيعة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي النصف الأخير من عام ٢٠٠٦ وفي مطلع ٢٠٠٧، عُقدت حلقات عمل في جميع المكاتب الإقليمية لإحاطة المديرين الإقليميين والمديرين القطريين وموظفي شؤون المالية على أنشطة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية والآثار الكبرى في برنامج الأغذية العالمي. وأُتخذت ترتيبات إضافية لعقد حلقات عمل تدريبية كلما وُجدت عمليات ممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

٢١- وعلى غرار ذلك، لزم الحفاظ على تدفق الاتصالات في اتجاه الإدارة العليا، والإدارة المتوسطة والموظفين المكلفين بجمع الانطباعات من أجل التوعية والدعم. وشرع الفريق المعني بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في استراتيجية تنظيمية للاتصالات والتدريب من أجل ضمان تغطية واسعة للتوعية والمعرفة بشأن المعايير المحاسبية الدولية داخل برنامج الأغذية العالمي. وجرى تنسيق ذلك مع برنامج WINGS II ووحدة التدريب التابعة لشعبة الموارد البشرية من أجل ضمان الفعالية ووفورات الحجم. وفي مطلع ٢٠٠٨، كان التدريب المنتظم بشأن المعايير المحاسبية الدولية قد قُدّم فعلاً في المقر والمكاتب الميدانية لفائدة ٤٠٠ ١ موظف. وسُتقدم دورات تنشيطية طيلة ٢٠٠٨ لفائدة الجهات صاحبة المصلحة من قبيل أعضاء المجلس والمشاركين في أفرقة العمل والأحداث التي تنظمها الأمم المتحدة. واستمر التنسيق مع الفريق المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية بنيويورك طيلة وضع مواد تدريبية متخصصة بشأن

الحاسبة القائمة على أساس الاستحقاق المعمول بها في الأمم المتحدة، لكن هذه المواد إما لم تُنشر بعد أو لم تكن قابلة للاستخدام.

٢٢- وعموماً، استلزم التدريب، والاتصال، والنقاش، وتنظيم حلقات العمل، وعقد الاجتماعات وعمل الأفرقة قدرًا كبيراً من الوقت لصرف الناس عن المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ونُظر إلى المعايير المحاسبية الدولية على أنها أصعب وأكثر إجهاداً (والواقع أنها كذلك). وبالتالي، كان تغيير السلوك، لا سيما بالنسبة إلى "غير المصدقين" أمراً صعباً للغاية واستدعى استخدام وسائل متنوعة.

٢- "التدقيق" مع المجلس التنفيذي

٢٣- أقام برنامج الأغذية العالمي وتعهّد علاقات وثيقة بشأن مشروعه المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية في مجال الاتصال مع المجلس التنفيذي، المؤلف من ٣٦ دولة عضواً في الأمم المتحدة ومن منظمة الأغذية والزراعة، والمأنخين والبلدان المستفيدة. ورغم هذا التنوع، قام مراجع الحسابات الخارجي والأمانة العامة لبرنامج الأغذية العالمي في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٩ بدور "الثنائي" بالنسبة إلى المجلس، من خلال تقديم تقارير متنوعة متعلقة بدوريهما. فقدم آراء متطابقة بشأن عملية الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي أوجدا مناخاً من الثقة، وشرحا الوضع السائد عند كل مرحلة، والمخاطر القائمة، والمقترحات المقدمة، والمزايا المتوقعة من هذه المعايير. ومن الإنجازات الكبرى زيادة هذا الاهتمام والدعم والحفاظ عليهما في المجالين الإداري والمالي، الشيء الذي كثيراً ما كان يُعد أقل حاذية بالنسبة لمندوبي الدول الأعضاء. وأعرب عن مخاوف بشأن مستوى مفهومية البيانات المالية الجديدة الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مقابل البيانات المالية السابقة الموضوعية وفقاً للمعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة، التي استخدمت شكل الميزانية في الإبلاغ المالي. بيد أن هذه المخاوف بُدّدت عبر إجراء مناقشات مستمرة، وعقد جلسات إعلامية، وإجراء مشاورات غير رسمية، وتنظيم حلقات دراسية متعلقة بالمالية، وتنظيم أحداث يُدعى فيها ضيوف إلى إلقاء كلمتهم.

٢٤- وجرى الاتصال بالهيئة التشريعية (المجلس التنفيذي) أيضاً بوسائل مختلفة، منها إصدار سلسلة خاصة من ستة تقارير مرحلية كما ذكر ذلك أعلاه. وقد أتاح ذلك بشكل خاص التمويل الأولي للوظائف من أجل تعزيز إدارة المالية، ومن ثم التمويل المباشر نسبياً لمشروع المعايير المحاسبية الدولية ومشروع WINGS، وبالتالي السماح لفريقي المشروعين بالتفرغ كلياً للأنشطة الموضوعية المرتبطة بالمشروعين بدون تبديد طاقتهم في جمع الأموال. ونتيجة لذلك، أيد المجلس التنفيذي مختلف الخطوات المقترحة اتخاذها بهدف الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع. غير أن الحصول على التمويل أسهل من تغيير أساليب العمل والإدارة الضاربة جذورها في الإدارة والموظفين. فقد كان ذلك صعباً جداً في برنامج الأغذية العالمي، كما كان في منظمات أخرى.

واو - مشروع في شبكة

١- الشراكات المؤسسية

٢٥- لم يعمل برنامج الأغذية العالمي بعزلة قط. فكما نظم فكره وتدريبه داخلياً، كان حريصاً على الاستفادة أقصى ما يمكن من الروابط المُجدية القائمة مع الشركاء الخارجيين الحاليين.

٢٦- كان أول هؤلاء الشركاء مراجع الحسابات الخارجي لبرنامج الأغذية العالمي، المنتمي إلى المكتب الوطني لمراجعة الحسابات في المملكة المتحدة، الذي سرعان ما أثبت أنه قوة دافعة للعمل بالمعايير المحاسبية المعترف بها دولياً، لا سيما في تقريره المتعلق بهذا الموضوع المقدم إلى المجلس التنفيذي لكي ينظر فيه^(١٠٥) وشدد مراجع الحسابات الخارجي والمدير التنفيذي لبرنامج الأغذية العالمي بانتظام على تعاونهما القِيم في تقاريرهما إلى أن يستطيعا في ٢٠٠٩ أن يتقاسما بفخر شرف إنجاز المجموعة الأولى من البيانات المالية المعدّة في إطار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لعام ٢٠٠٨ ويقدمها هذه البيانات إلى المجلس التنفيذي بدون أي تحفظ في رأي مراجع الحسابات الخارجي، كما تكرر ذلك في الفترة المالية السنوية الموالية. ويرى المفتش أن من الإنصاف الإشارة، بالإضافة إلى المشاركة المحلية لمراجع الحسابات الخارجي، إلى الجهود الجبارة التي بذها المكتب الوطني لمراجعة الحسابات في مجال التثقيف والإعلام فيما يتعلق باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. بما في ذلك "الدليلان" المهمان والمفصلان الممكن تزليلهما من موقع المكتب الوطني لمراجعة الحسابات على الإنترنت بالعنوان التالي: www.nao.org.uk وهما:

- دليل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الذي يقدم قائمة مرجعية شاملة خطوة خطوة من أجل ضمان امتثال الحسابات لمتطلبات المعايير؛
- دليل بعنوان "المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - الاستعداد لمراجعة الحسابات"، أعد خصيصاً لمساعدة المنظمات الدولية في فهم ما سيتطلبه مراجع حساباتها الخارجي لدعم رأيه غير المتحفظ في مراجعة الحسابات على أساس متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وفي التوطئة، يدعي المكتب الوطني لمراجعة الحسابات أن "الدليل يبين الظروف اللازمة والأدلة التي يحتاجها مراجعو الحسابات الخارجيون من الإدارة؛ ويقدم أمثلة عن القضايا والمشاكل المتعلقة بمراجعة الحسابات التي يمكن أن تنشأ والتي يتعين تفاديها".

٢٧- وهناك شريك مؤسسي مهم آخر وهو لجنة مراجعة الحسابات، التي، حسب تقريرها السنوي الصادر في ٢٠٠٩، "خصصت وقتاً واهتماماً كبيرين للإشراف على هذا

(١٠٥) تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشأن معايير الإبلاغ المالي لبرنامج الأغذية العالمي (WFP/EB.1/2005/5-E).

المشروع الذي يشكل تحدياً. ففي كل اجتماع جرى رصد خطط التنفيذ والعقبات المحتملة، بما في ذلك رصد التغييرات التي ينبغي إجراؤها على الأفراد الرئيسيين المعنيين بالمشروع. ولاحظت لجنة مراجعة الحسابات المقاييس الرئيسية ("العمليات التجريبية" في حزيران/يونيه وأيلول/سبتمبر ٢٠٠٨ على سبيل المثال) وقيمت النتائج التي قدمتها الإدارة والتقارير المتعلقة بالتقدم المحرز والتي قُدمت بشكل مستقل من المكتب الوطني لمراجعة الحسابات ومكتب المراجعة الداخلية للحسابات. وقدمت لجنة مراجعة الحسابات المشورة بشأن كيفية التعامل بفعالية مع العقبات القائمة وتعزيز التزام الإدارة بالمشروع. وقُدمت إلى الإدارة آراء اللجنة ومشورتها. واقترحت لجنة مراجعة الحسابات إجراء تغييرات واستعرضت رد الإدارة في أثناء عملية التنفيذ وعند مناقشة النسخ النهائية لمشاريع البيانات المالية".

٢٨- وكما ذُكر ذلك أعلاه، قام برنامج الأغذية العالمي بأكثر من دوره في مجال الاتصال ببقية وكالات منظومة الأمم المتحدة عبر مشاركته النشطة في فرقة العمل وفي "فريق التركيز" المعني بالمشروع والمنشأ بروما. ومرة أخرى، يشدد المفتش على أنه من المنصف الإشارة إلى أن برنامج الأغذية العالمي كان ربما أفضل المنظمات استعداداً، لا سيما فيما يتعلق بثقافته المالية الشبيهة بثقافة الشركات، دون أن يقلل ذلك من شأن البرنامج في هذه العملية الانتقالية الناجحة^(١٠٦).

٢- الشراكات الداخلية

٢٩- ثمة شراكة أخرى لا تقل أهمية وهي داخلية، وتتمثل في وضع وإنجاز مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام و WINGS II المتراپطين وتنسيق تخطيطهما وإدارتهما. ومنذ البداية، كان التأزر واستمرار التواصل من أجل تحديد وبدء العمليات الجديدة والمحسنة أمراً أساسياً لتلافي ازدواجية الجهود أو إغفال العمليات اللازمة لضمان الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية. بيد أن ضرورة إعداد مشروع WINGS II لامتثال متطلبات المعايير المحاسبية الدولية كان مطلباً كبيراً بالنسبة لفريق متواضع من حجم الفريق المعني بمشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في برنامج الأغذية العالمي.

٣٠- ولا تشمل الشراكة الشركاء المؤسسين فقط وإنما تشمل، بنفس القدر من الأهمية، مختلف العناصر في الأمانة. ذلك أن أدواراً متميزة لكنها متآزرة أسندت إلى مشروع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتخطيط الموارد في المؤسسة، في جو من الاحترام المتبادل والتعاون بغية تحقيق الهدف العام لإدارة المنظمة بشكل أفضل. ففي حالة من هذا النوع لا ينبغي أن يكون هناك أي سيطرة، وأي تنافس وأي غموض، مما يفسح المجال للتطور المتواصل المنتظم. ويصدق القول نفسه على أوساط جميع المستخدمين والموظفين المتأثرين في وظائفهم بأساليب العمل المتغيرة.

(١٠٦) انظر الوثيقة JIU/REP/2009/7 استعراض التسيير والإدارة في برنامج الأغذية العالمي

زاي - الإطار القانوني والسياسات المحاسبية

٣١- حدد الفريق المعني بالمشروع الأنظمة العامة، والقواعد العامة والأنظمة المالية التي تطلبت التعديل نتيجة تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وأعيد تقييم هذا التقييم الأولي للتغييرات طيلة المشروع. ويتمثل التغيير الرئيسي الذي يمس الأنظمة العامة في الانتقال إلى الإبلاغ المالي السنوي. ولم يحدد أي تغيير آخر في السياسة المحاسبية يتطلب موافقة المجلس عليه. وفي هذا الصدد، يمكن النظر إلى حالة برنامج الأغذية العالمي على أنها حالة إيجابية للغاية، لأنه باستثناء هذا التعديل وبعض التمويل فإن هذه العملية الانتقالية الكبرى هي في معظمها بيد الرئيس التنفيذي من الناحية القانونية.

٣٢- ومنذ ٢٠٠٥ فصاعداً، أبقى برنامج الأغذية العالمي على سياساته المحاسبية قيد الاستعراض، وأدخل تغييرات ناتجة عن تحسين معايير الإبلاغ المالي. ومن الأمثلة على ذلك التغييرات التي أحدثت في مجال سياسة الاعتراف بالإيرادات، والانتقال من النقد إلى الاستحقاق، وفي الاعتراف بالخصوم الطبية بعد انتهاء الخدمة لفائدة موظفي برنامج الأغذية العالمي.

٣٣- ومن التغييرات الرئيسية التي أحدثت على المعايير السابقة (المعايير المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة) رسمية الممتلكات والمنشآت والمعدات، وتسجيل المخزون، وتسجيل استحقاقات المستخدمين والاعتراف بالدخل. بيد أن عملية الإصلاح المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية هي عملية متواصلة: فبعد سنة تقريباً على تاريخ الأرصدة الافتتاحية للحسابات الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية لعام ٢٠٠٨، ظل الفريق المعني بالمشروع ينظر إلى عام ٢٠٠٨ على أساس أنه "عام انتقالي"، مما يعني أن هناك مجالاً للمزيد من التقدم.

حاء - الحالة النهائية، والمخاطر والمزايا الناجمة من العملية الانتقالية

٣٤- في حزيران/يونيه ٢٠٠٨، تعين الإبقاء على القدرة التي بنيت داخل الفريق المعني باعتماد المعايير المحاسبية الدولية، رهناً بوجود الموارد، على الأقل إلى حين إطلاق مشروع WINGS II في مطلع ٢٠٠٩ وقدمت البيانات المالية الأولى الممتثلة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى المجلس من أجل الموافقة عليها في حزيران/يونيه ٢٠٠٩. وكان من المتوقع الانتهاء من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في حزيران/يونيه ٢٠٠٩ وتعميم القدرة التي بناها المشروع على أوسع نطاق ممكن، مع مراعاة القيود المتعلقة بالموارد.

٣٥- ومن التحديات الكبرى التي ظلت قائمة المحاسبة المتعلقة بالمخزون، والاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات وكمالها، والاعتراف بالإيرادات وغير ذلك من السياسات المحاسبية، وحساب استحقاقات المستخدمين المتعلقة بالموظفين الذين تدير شؤونهم في الميدان منظمات غير برنامج الأغذية العالمي، وتحديد الأصول غير الملموسة وإدارتها ومطابقة

الميزانيات. وجرى تقييم المخاطر المرتبطة بهذه التحديات بجميع أنواعها - المخاطر الداخلية والخارجية، ومخاطر الجهات ذات المصلحة، ومخاطر مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتقرر إدارة هذه المخاطر. بيد أن أكبر إجهاد وضغط تعلق بدعم الإدارة العليا، وبوجود نظام لتخطيط الموارد في المؤسسة ممثل للمعايير المحاسبية الدولية، واستدامة قدرة ومعارف الموظفين بشأن المعايير المحاسبية الدولية، ودعم الهيئات الإدارية، وإقامة اتصالات فعالة مع مراجع الحسابات الخارجي، وإقامة اتصالات فعالة والتدريب وإشراك فرقة العمل. وإذا جاء هذا العمل بالوكالة سبقت أن أولت اهتماماً كبيراً بجميع تلك العوامل، وفي وقت اكتملت فيه السنة الأولى من الامتثال، فإن ذلك يدل على مدى هشاشة هذا المشروع واستمرارية هشاشته، إلى أن يستأنس كل شخص بالأدوار الجديدة المسندة إليه وينتهي التحليل البعدي للمخاطر الوارد في التقرير المرحلي السادس والأخير إلى القول بأن "التحديات شملت نُدرّة مرشحين مؤهلين يلتزمون بمشروع لمدة قصيرة، وضيق وقت الاعتماد، وعدم وجود مواد تدريبية متخصصة وغياب قدرات داخلية في المراحل الأولى من المشروع"^(١٠٧).

٣٦- وبعبارة أخرى، تمثلت التحديات الرئيسية في الاستمرار في إحاطة الهيئة الإدارية، والتعاون مع أصحاب المصلحة الداخليين، والتواصل مع مراجع الحسابات الخارجي، وإدارة الخلافات في الرأي مع مراجعي الحسابات الداخليين، والتعامل مع الصعوبات والخلافات في الرأي داخل فرقة العمل المشتركة بين الوكالات بشأن المعايير المحاسبية ولا تزال هذه التحديات قائمة في مجال التنفيذ. وقد أنفقت ساعات لا تحصى في تبديد الخلافات ومحاولة التوصل إلى جميع أنواع الحلول والتخفيف من حدة المخاطر.

٣٧- ويحق لبرنامج الأغذية العالمي ومراجعي حساباته الخارجي الافتخار بإنجازهما فيما يتعلق بالامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وبمنشور صدر في حزيران/يونيه ٢٠٠٩ بشأن الموضوع بعنوان: برنامج الأغذية العالمي في الريادة: تحسين المصداقية والشفافية في الممارسات المحاسبية لمنظومة الأمم المتحدة - لمحة عن البيانات المالية لبرنامج الأغذية العالمي لعام ٢٠٠٨ وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بينما كان تقرير مراجع الحسابات الخارجي بشأن ميزة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي أعد للمجلس التنفيذي في دورته لشباط/فبراير ٢٠١٠ بعنوان: "تعزيز الإدارة المالية"^(١٠٨). وبعيداً عن اعتبار نجاح مشروع WINGS II والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غاية ونهاية، يوصي التقرير باستخدام المزايا المحققة من المشروعين للإبلاغ المالي فيما يلي:

- (١٠٧) التقرير المرحلي السادس بشأن تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (WFP/EB.A/2008/6-G/1)، الفقرة ٣١.
- (١٠٨) التقرير المراجع الخارجي عن الفائدة المحققة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام: تعزيز الإدارة المالية (WFP/EB.1/2010/6-E/1).

- إبلاغ المدير التنفيذي والإدارة العليا بشكل منتظم أكثر، بما في ذلك بشأن المجالات الرئيسية للمخاطر أو المصالح المتعلقة بالإدارة المالية، وتعزيز وظيفة الرصد وتركيزها على مستوى المؤسسة والإفادة في اتخاذ القرار
- الإبلاغ عن الأداء المالي وقياسه
- تحسين العلاقة بين الأهداف الاستراتيجية والموارد والنتائج
- تكوين نظرة مشتركة للمؤسسات إلى الأداء المالي كفريق للإدارة العليا.

